UNIVERSITE DE STRASBOURG

LE STATUT DU GERANT DE SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE AU REGARD DU DROIT FISCAL ET DE LA SECURITE SOCIALE

CHRISTIAN GOLDSTEIN

1976

grenoble
grl

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41550006_0008

UNIVERSITE DE STRASBOURG

LE STATUT DU GERANT DE SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE AU REGARD DU DROIT FISCAL ET DE LA SECURITE SOCIALE

CHRISTIAN GOLDSTEIN

Thèse pour le Doctorat en Droit (Doctorat d'Etat)
Présentée et soutenue publiquement en 1976
Sous la présidence de :
M. J.J. BURST, Professeur à l'Université de Strasbourg

SERVICE DE REPRODUCTION DES THESES DE
L'UNIVERSITÉ DES SCIENCES SOCIALES DE GRENOBLE

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

AVERTISSEMENT

Le présent document est une reproduction faite en réduction (33 %) **d'un document original fourni par l'auteur**

Le Service de Reproduction des Thèses de l'Université des Sciences Sociales (Grenoble II) ne peut être tenu pour responsable de la mauvaise qualité de certaines parties. Seul l'auteur qui n'a pas eu le loisir ou la possibilité de fournir des originaux correspondant aux normes fixées par l'Atelier peut être incriminé

L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

LE STATUT DU GERANT DE SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE AU REGARD DU DROIT FISCAL ET DE LA SECURITE SOCIALE

LISTE DES ABRÉVIATIONS

Actual. Fid. : actualité judiciaire (revue)
Alloc. Fam. : allocations familiales
A.N.S.à.R.L.: association nationale des S.à.R.L.
Ann. Phil. Droit : annales de la philosophie du droit
Argt. : argument
Arr. : arrêté
B.A.L.O.: bulletin des annonces légales obligatoires
B.I.C. : bénéfices industriels et commerciaux
B.O.C.D. : bulletin officiel des contributions directes
B.O.E.: bulletin officiel de l'enregistrement
Bull. civ.: bulletin des arrêts de la chambre civile de la Cour de Cassation
Bull. crim. : bulletin des arrêts de la chambre criminelle de la Cour de Cassation
Bull. Contr. Dir. : bulletin des contributions directes
Bull. Dupont : bulletin Dupont
Bull. inf. soc. : bulletin d'information des sociétés
Bull. jur. F.N.O.S.S.: bulletin juridique de la F.N.O.S.S.
Bull. Lefèvre: bulletin Lefèvre
Bull. min. trav. : bulletin du ministère du travail
Bull. serv. transp. : bulletin du service des transports

Bull. S.à.R.L. : bulletin de la S.à.R.L.

Bull. U.N.E.D.I.C.: bulletin de l'U.N.E.D.I.C.

C.A. : arrêt de la cour d'appel

C.A.N.C.A.V.A. : Caisse autonome nationale de compensation de l'assurance vieillesse artisanale

Cass. civ. : arrêt de la chambre civile de la Cour de Cassation

Cass. com. : arrêt de la chambre commerciale de la Cour de Cassation

Cass. crim.: arrêt de la chambre criminelle de la Cour de Cassation

Cass. req. : arrêt de la chambre des requêtes de la Cour de Cassation

Cass. soc. : arrêt de la chambre sociale de la Cour de Cassation

C.civ. : Code civil

C. com.: Code de commerce

C.E. : arrêt du Conseil d'état

C.E.R.C. : Centre d'étude des revenus et des coûts

Cf. : confère

C.G.I. : Code général des impôts

Chr. : chronique

Ch. réunies : arrêt des chambres réunies de la Cour de Cassation

Circ. min. : circulaire ministérielle

C.N.A.M.T.S.: Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés

Collect.: collection

Comment.: commentaire

Comm. gouv.: commissaire de gouvernement

Comm. reg. : commission régionale

Comm. 1ère inst.: commission de première instance de la Sécurité sociale

Concl.: conclusions

Contr. dir.: contributions directes

C.S.S.: code de Sécurité sociale

D. : Dalloz

D.H. : Dalloz hebdomadaire

D. I.R. : Dalloz informations rapides
D.O. : documentation organique
D. som. : Dalloz-sommaire
Doctr. : doctrine
Dr. com.: droit commercial
Dr. des soc.: droit des sociétés (périodique)
Dr. fisc.: droit fiscal (revue)
Dr. soc. : droit social (revue)
édit. : édition
Encycl. jur. Dalloz : encyclopédie juridique Dalloz
Fasc. : fascicule
F.N.O.S.S. : Fédération des organismes de Sécurité sociale
G.P. : gazette du Palais
Inf. chef d'entr. : l'informateur du chef d'entreprise (revue)
Instr. min. : instruction ministérielle
J.C.P. : jurisclasseur périodique
J.C.P. C.I. : jurisclasseur périodique édition commerce et industrie
J.O. : Journal officiel édition lois et décrets
J.O. déb. Ass. nat.: Journal officiel débats de l'Assemblée nationale
J.O. déb. ch. dép.: Journal officiel débats de la Chambre des députés
J.O. déb. cons. rep. : Journal officiel débats du Conseil de la République
J.O. déb. Sénat : Journal officiel débats du Sénat
Journ. agrées : Journal des agrées (revue)
Journ. jud. ass. : Journaux judiciaires associés (revue)
Journ. soc. : Journal des sociétés (revue)
Juriscl. com. : jurisclasseur commercial
Juriscl. fisc. : jurisclasseur fiscal
Juriscl. Séc. soc. : jurisclasseur de la Sécurité sociale
Juriscl. soc. : jurisclasseur des sociétés
L. : loi
L.G.D.J. : Librairie Générale de droit et de jurisprudence (édit)
O. : ordonnance

O.R.G.A.N.I.C. : Caisse de compensation de l'organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce

P.D.G. : président-directeur-général

P.U.F. : Presses Universitaires de France

Quest. prudh. : questions prudhommales (revue)

Quest. sec. soc. : questions de Sécurité sociale (revue)

Quot. jur. : quotidien juridique (revue)

R.C. : registre du commerce

Rec. Dr. pén. : recueil de droit pénal

Rec. gén. lois et jurisp. : recueil général des lois et de jurisprudence

Rec. Lebon : recueil Lebon (arrêts du Conseil d'état)

Rep. min. : réponse ministérielle

Rep. not. Défrénois : répertoire du notariat Défrénois

Rep. Dr. soc. et Dr. trav. : répertoire de droit social et de droit du travail

Rep. soc. : répertoire des sociétés

Rev. ass. experts-comptables stagiaires : revue des ...

Rev. Banque : revue Banque

Rev. crit. lég. et jurisp. : revue critique de législation et de jurisprudence

Rev. enr. impôts : revue de l'enregistrement et des impôts

Rev. fid.: revue fiduciaire

Rev. fr. trav. : revue française du travail

Rev. imp. : revue des impôts

Rev. soc.: revue des sociétés

Rev. Trésor : revue du Trésor

R.O. : recueil officiel

R.T.D.Civ. : revue trimestrielle de droit civil

R.T.D.Com. : revue trimestrielle de droit commercial

S. : Sirey (revue)

S.A. : société anonyme

S.à.R.L. : société à responsabilité limitée

Séc. soc. : Sécurité sociale

S.J. : Semaine juridique (revue)

Soc. Com. : société commerciale

Somm. : sommaire

Tabl. jur. et fisc. : tableau juridique et fiscal (revue)

T.G.I. : jugement du tribunal de grande instance

Trib. com. : tribunal de commerce

Trib. correct. : tribunal correctionnel

U.N.E.D.I.C. : Union Nationale pour l'emploi dans le commerce et l'industrie

U.R.S.S.A.F. : Union de recouvrement de Sécurité sociale et des allocations familiales

Vie jud. : Vie judiciaire (revue)

V.R.P. : voyageur-représentant-placier

S O M M A I R E

LISTE DES ABRÉVIATIONS

SOMMAIRE

INTRODUCTION

1. L'évolution historique du statut

   A. L'évolution historique de la législation fiscale

   B. L'évolution historique du statut du gérant au regard de la Sécurité sociale

2. Les problèmes posés par le statut du gérant

   A. Comparaison du statut du gérant de S.à.R.L. avec celui des autres dirigeants sociaux

   B. Les problèmes posés par les principes gouvernant le statut du gérant

PREMIERE PARTIE : LES DROITS ET OBLIGATIONS DU GÉRANT INDÉPENDANTS DE SA QUALITÉ DE SALARIÉ OU DE NON-SALARIÉ

TITRE PREMIER : LA DETERMINATION DU GERANT

CHAPITRE PREMIER : Le recours à la notion de pouvoir dans la détermination du gérant

Section première : La notion de pouvoir

§ 1 . Le contenu de la notion de pouvoir

A. L'élément matériel du pouvoir

1. L'activité de gestion et d'administration

2. L'activité de gestion doit être exercée souverainement

B. L'élément formaliste du pouvoir

1. Les règles de forme

2. Les règles de publicité

§ 2 . Les caractères du pouvoir

A. L'effectivité du pouvoir

B. La constance du pouvoir

Section deuxième : L'identification du gérant en tant que détenteur du pouvoir

§ 1 . La distinction entre la fonction de gérant et la fonction d'associé

§ 2 . La distinction entre la fonction de gérant et la fonction de salarié

A. Les causes de la confusion

1. Les difficultés relatives à l'imprécision de la notion de gestion

2. Le gérant peut être salarié

B. La distinction entre la fonction de gérant et la fonction salariale

CHAPITRE SECOND : Les limites au recours à la notion de pouvoir pour identifier le gérant

Section première : La première limite : la notion de gérant de droit

§ 1 . L'attribution de la qualité de gérant malgré le non-exercice de fait du pouvoir

A. Cas du gérant n'exerçant pas ses fonctions

B. Le cas du gérant cessant son activité par intermittence

§ 2 . L'attribution de la qualité de gérant malgré l'impossibilité juridique d'exercer le pouvoir

A. Les cas d'impossibilité juridique totale d'exercer le pouvoir

B. La qualité de gérant et la détermination du pouvoir en cas de procédure collective de paiement ou de redressement

1. La localisation du pouvoir

2. La non-prise en compte du transfert de l'activité de gestion

Section deuxième : La deuxième limite : la notion de gérant de fait

§ 1 . Définition et domaine d'application de la notion de gérant de fait

A. Définition

B. Domaine d'application de la notion de gérant de fait

§ 2 . Les critères déterminant l'existence d'une gérance de fait

A. Les critères fonctionnels

1. La nature de l'activité

2. Le niveau de l'activité

B. Les critères subsidiaires

1. L'indice de la rémunération

2. L'indice de la participation au capital

TITRE SECOND : LES OBLIGATIONS FISCALES ET SOCIALES DU GERANT

CHAPITRE PREMIER : La responsabilité du gérant en cas de non-paiement des cotisations de Sécurité sociale

Section première : Les conditions et l'étendue de la responsabilité

§ 1 . Les conditions de la responsabilité du gérant

A. La responsabilité pénale du gérant

B. La responsabilité civile du gérant

1. Le principe de la responsabilité civile

a. Les éléments du problème
b. Les solutions jurisprudentielles

2. L'étendue de la responsabilité

Section deuxième : Le régime de l'action en responsabilité

§ 1 . Le choix de la procédure et les problèmes qu'il pose

A. Les différentes procédures possibles

B. Le choix de la procédure

§ 2 . Les problèmes de compétence juridictionnelle

A. Exposé de la jurisprudence

B. Appréciation critique

CHAPITRE SECOND : Les conséquences fiscales attachées au choix du régime d'imposition des sociétés de personnes

Section première : Le mécanisme de l'option fiscale des S.à.R.L. en faveur du régime fiscal des sociétés de personnes

§ 1 . Les cas d'option ouverts en raison de la nature particulière de la société ou de l'objet social

A. La faculté d'option ouverte aux sociétés de famille

1. La définition fiscale de la société de famille

2. Les conditions d'ouverture de l'option

B. Les régimes temporaires en faveur des sociétés agricoles et sylvicoles

§ 2 . L'imposition au régime dérogatoire des sociétés dont l'objectif est conforme au plan

A. Les conditions d'admission au bénéfice du régime fiscal des sociétés de personnes

B. La procédure administrative d'agrément

Section deuxième : L'exercice de l'option : ses conséquences et ses motivations

§ 1 . Les conséquences fiscales de l'option

A. Les principes généraux du régime fiscal des sociétés de personnes

B. L'imposition du gérant

§ 2 . Les motifs de l'option

A. Les critères généraux

B. Les raisons du choix du régime dérogatoire des sociétés dont l'objectif est conforme au plan

DEUXIEME PARTIE : LES OBLIGATIONS ET LES DROITS RÉSULTANT DE LA DISTINCTION ENTRE GÉRANT SALARIÉ ET GÉRANT NON-SALARIÉ

TITRE PREMIER : LA DISTINCTION ENTRE GERANT SALARIE ET GERANT NON-SALARIE

CHAPITRE PREMIER : L'appréciation de l'étendue du pouvoir : le contrôle

Section première : Le recours à la notion de contrôle comme critère de distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié

§ 1 . Le contenu de la notion de contrôle

A. Définition du contrôle

1. L'élément objectif

2. L'élément subjectif

B. La délimitation de la notion de contrôle

§ 2 . L'applicabilité de la notion de contrôle comme fondement de la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié

A. La volonté du législateur de sanctionner le contrôle

B. Les limites à l'applicabilité de la notion de contrôle

Section deuxième : La mise en œuvre de la notion de contrôle : la détermination du caractère majoritaire et minoritaire de la gérance

§ 1 . La notion de majorité

A. Rejet du critère de la possession

B. La recherche d'un nouveau critère

§ 2 . Le calcul de la majorité

A. La prise en compte des parts dont le gérant est titulaire

B. La prise en compte des parts dont le gérant exerce le droit de vote

1. La prise en compte du droit de vote avec référence au titulaire de la part

a. Le droit de vote des parts grevées d'usufruit
b. Le droit de vote attaché aux parts indivises

2. La prise en compte du droit de vote indépendamment de toute référence au titulaire des parts

CHAPITRE SECOND : La rémunération : condition de l'admission au statut de salarié du gérant minoritaire

Section première : L'exigence d'une rémunération

§ 1 . Le problème théorique de l'exigence d'une rémunération comme condition de l'affiliation

§ 2 . La solution jurisprudentielle

A. La jurisprudence antérieure à 1966

B. La jurisprudence des chambres réunies et ses implications

Section deuxième : La qualification de la rémunération

§ 1 . La distinction fondamentale entre les revenus du travail et les revenus du capital

A. Les modalités de la rémunération

B. Les critères de la distinction entre rémunération du travail et rémunération du capital

§ 2 . L'incidence de l'option pour la fiscalité des sociétés de personnes sur la qualification de la rémunération

TITRE SECOND : LES DROITS ET OBLIGATIONS DU GERANT SALARIE ET DU GERANT NON-SALARIE

CHAPITRE PREMIER : Les droits et obligations du gérant salarié

Section première : Les droits et obligations de Sécurité sociale

§ 1 . L'affiliation du gérant au régime de retraite complémentaire des cadres

§ 2 . Les limites apportées à l'assimilation au salariat

A. L'assurance contre le chômage

B. La contribution sociale de solidarité

Section deuxième : Les droits et obligations fiscaux

§ 1 . Les obligations fiscales du gérant salarié en droit positif

A. L'imposition des rémunérations excessives

1. L'appréciation du caractère normal ou excessif de la rémunération

2. Le sort de la rémunération excessive

B. La règlementation fiscale des frais professionnels

1. Le sort des sommes versées au gérant à titre de remboursement de frais

2. La déductibilité des frais réels du gérant

§ 2 . Les projets d'exclusion du gérant du bénéfice du salariat fiscal

A. Les motifs d'exclusion

B. Le contenu des propositions de réforme

CHAPITRE SECOND : Les droits et obligations fiscaux et sociaux du gérant non-salarié

Section première : Le contenu des droits et obligations fiscaux et sociaux du gérant non-salarié

§ 1 . Les droits et obligations de Sécurité sociale

A. La situation du gérant non-salarié au regard des cotisations d'allocations familiales

B. La cotisation subséquente

§ 2 . Les obligations fiscales du gérant non-salarié

A. L'imposition de la rémunération

1. La détermination du revenu brut

2. La déduction des frais professionnels

B. La responsabilité du gérant édictée par l'article 1724ter C.G.I.

Section deuxième : Les propositions d'assimilation totale du gérant au salariat fiscal et social

§ 1 . Les arguments en faveur d'une assimilation totale du gérant au salariat

A. Les considérations juridiques

B. Les considérations économiques

§ 2 . Les propositions de réforme

A. Les propositions d'assimilation pure et simple au salariat

B. L'harmonisation des statuts

CONCLUSION GENERALE

BIBLIOGRAPHIE

TABLE ANALYTIQUE DES MATIÈRES

TABLE ALPHABÉTIQUE DES MATIÈRES

LISTE DES ARRÊTS DU CONSEIL D'ÉTAT

LISTE DES ARRÊTS DE LA COUR DE CASSATION

LISTE DES ARRÊTS ET JUGEMENTS DES JURIDICTIONS DU FOND

LISTE DES JUGEMENTS DES JURIDICTIONS DE 1ÈRE INSTANCE DE LA SÉCURITÉ SOCIALE

LISTE DES RÉPONSES MINISTÉRIELLES

INTRODUCTION

1. Si l'on accepte le terme de statut comme signifiant un ensemble de règles formant un tout et ayant pour but de définir la situation juridique d'une catégorie spécifique de personnes, il est possible de parler d'un statut du gérant de société à responsabilité limitée au regard du droit fiscal et de la Sécurité sociale.

2. Plusieurs dispositions fiscales (articles 62, 211, 1724ter et 238 et 239 C.G.I.) ainsi que divers textes de Sécurité sociale (articles L.151 et 242-8º C.S.S.) régissent en effet directement ou indirectement, les droits et obligations du gérant ainsi que les conditions posées à leur application, au regard respectivement de la législation fiscale et de la Sécurité sociale.

Ceux-ci constituent la base de la règlementation applicable au gérant. Il convient d'y ajouter un certain nombre de dispositions éparses dont l'application au gérant suscite quelques difficultés.

3. Leur caractéristique majeure est de mettre en œuvre un certain nombre de principes communs. La situation du gérant est notamment fonction de la distinction entre gérance salariée et gérance non-salariée. Il serait faux, toutefois, de considérer que cette dernière constitue, avec les conséquences qu'elle emporte, l'ensemble du statut du gérant de société à responsabilité limitée.

4. L'existence d'un statut de ce type est remarquable à plus d'un titre : par son contenu d'une part, puisque les concepts auxquels il fait référence reçoivent une application spécifique qui déroge très largement aux règles classiques du droit des sociétés (comme par exemple les effets attachés à la personnalité morale). Il en est ainsi de la responsabilité pénale et civile du gérant pour non-paiement des cotisations de Sécurité sociale, comme de la distinction entre gérance majoritaire et gérance minoritaire; par son originalité d'autre part, lorsqu'on compare la situation du gérant à celle des autres dirigeants de sociétés, voire plus largement des chefs d'entreprise.

C'est vraisemblablement autour de ces deux idées fondamentales qu'il faut situer l'ensemble des problèmes qui se posent à propos du statut du gérant de société à responsabilité limitée. L'évolution historique que ce dernier a connu en administre remarquablement la preuve.

1. L'EVOLUTION HISTORIQUE DU STATUT.

5. La formation d'un droit fiscal et social applicable au gérant en tant que tel coïncide avec deux dates qui correspondent à l'apparition de la société à responsabilité limitée dans notre droit (fiscalité de la rémunération) et à la création d'un système de protection sociale élargie (situation du gérant au regard de la Sécurité sociale). Pour la commodité de l'exposé, on distingue entre l'évolution de la législation fiscale et celle de la législation sociale.

A) L'évolution de la législation fiscale.

6. On constate d'emblée que le succès de la société à responsabilité limitée, nouveau type de société commerciale déjà connu et apprécié dans les départements recouvrés d'Alsace-Lorraine et institué par

la Loi du 7 mars 1925, n'a pas été dû uniquement aux règles juridiques qui gouvernaient son fonctionnement (1).

7. La fiscalité qui frappait la rémunération fut, en effet, très largement responsable du succès que connu cette nouvelle forme sociale. L'ancien article 42 de la Loi du 7 mars 1925 considérait la rémunération du gérant comme le simple fruit de son travail (2). Tirant parti de ce texte, les gérants obtinrent de faire imposer les appointements qu'ils recevaient au titre des traitements et salaires quelque fût leur montant L'énorme avantage que comportait cette solution était leur admission en déduction du bénéfice social imposable en tant que charges (3).

8. Cette faveur ne tarda pas à entraîner de nombreuses fraudes (4). Pour éviter l'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à la charge des sociétés (5), il fut créé des sociétés à

---

(1) Pierre BEZARD : "Société à responsabilité limitée. Généralités. Historique. Nature juridique. Eléments constitutifs" : Juriscl. soc. Tome IV fasc. 71 n° 5 et 23.

(2) Albert TOUZEAU : "La rémunération des organes de gestion dans les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée" : Thès. Rennes 1969 p. 59.
Jean CARLOT : "Le régime fiscal des S.A.R.L." : Thèse Nancy 1926.

(3) Rep. min. 5 août 1925 : J.O. déb. ch. dép. p. 3497; instr. min. du 5 août 1925 et du 31 jan. 1926

(4) "On peut se demander quelle candeur ou quelle fausse candeur avait conduit les auteurs de la loi de 1925 à la doter d'une rampe de lancement, c'est-à-dire d'un régime fiscal scandaleusement plus favorable pour les gérants de ces sociétés que pour ceux qui assumaient l'obligation de payer indéfiniment leurs dettes" : "la limitation de la responsabilité dans les entreprises commerciales et les moyens de parer à ses dangers". Rapport sur le droit français : G. LAGARDE : travaux de l'association H. Capitant 1955. Tome IX. Dalloz 1927 p. 69-77; DELPECH Joseph : note sous Cass. soc. 2 mai 1947, S. 1947.1.133.

(5) 15 pour cent.

responsabilité limitée où tous les associés, aussi nombreux fussent-ils, étaient investis de la qualité de gérant et pourvus de rémunérations fixes importantes (1). Selon une enquête de l'Administration, la déduction des rémunérations des gérants aurait absorbé au cours de l'exercice 1927 la totalité des bénéfices dans 512 sociétés sur 2 234 (soit 22 pour cent) et dans 486 autres sociétés, la totalité des appointements était supérieure aux bénéfices (2).

9. Pour mettre fin à de tels abus, la loi du 30 décembre 1928 (3) disposa dans son article 4 (la nécessité de réformer les textes étant apparue au cours de la discussion) que :

> "pour la détermination des bases des impôts cédulaires dus par les sociétés à responsabilité limitée, les rémunérations allouées aux associés-gérants et portées dans les frais et charges ne sont pas admises en déduction lorsque la majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des associés-gérants".

Ainsi donc, le statut fiscal des sociétés à responsabilité limitée était déterminé par le mode de répartition des parts sociales (4).

10. Cependant, si le fisc réagit, ce fut uniquement à l'encontre de la société. Sans doute les rémunérations des gérants majoritaires n'étaient-elles plus déductibles du bénéfice imposable mais l'imposition propre du gérant ne s'en trouvait pas affectée (5).

---

(1) A. TOUZEAU : Thèse op. cit. p. 92; DROUETS : rapport à la soc. d'études législatives 1927 p. 262; PIC et BARATIN : "des S.A.R.L. étude critique et commentaire pratique de la L. 7.3.25". 2e édit. Paris 1929 n° 478 p. 503

(2) J.O. déb. ch. dép. 10 déc. 1928 p. 3.261; J.O. déb. Cons. Rép. 27. 12.28 p. 159.

(3) 6.P.1929.1.890

(4) PIC et BARATIN op. cit. n° 478 p. 504.

(5) Etienne HANUS : "La situation des dirigeants de sociétés par actions et de S.A.R.L. en ce qui concerne leurs charges fiscales et leur affiliation à la Sécurité sociale". Thèse Nancy 1955 dactyl. p. 49.

11. La loi du 28 février 1933 apporta d'importantes modifications (1) : tous les revenus furent soumis à l'impôt sur les valeurs mobilières à l'exception des revenus distribués à deux gérants seulement et dans la limite de 50 000 francs.

12. Ce régime resta en vigueur sans interruption jusqu'à l'important décret du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale. En application de ce texte, la rémunération des gérants fut admise en déduction des bénéfices sociaux pour sa totalité (2). Au regard de l'imposition de la société, la rémunération était donc considérée dans tous les cas comme une charge salariale réduisant l'assiette de l'impôt sur les sociétés (3). Du point de vue de l'imposition du gérant, le rattachement à la catégorie des revenus visés à l'article 62 G.G.I. ou à celle des traitements et salaires était conditionné par la qualification majoritaire (dans le premier cas) ou minoritaire (dans le deuxième cas) de la gérance . En

---

(1) Sur les nombreux amendements et discussions dont fut l'objet le projet de loi : J.O. déb. ch. dép. 13 fév. 1933 p. 657; 24 fév. 1933 2e séance p. 941 et 942; J. COUTABLE "Les Sociétés à responsabilité limitée et l'impôt". Thèse Paris 1945.

(2) Sous réserve de ne pas être jugée excessive. La loi du 31 juillet 1949 a supprimé rétroactivement la limitation à 400 000 francs par an instituée par le décret de 1948.

(3) A. BUREAU : "Les impôts sur les revenus des S.A.R.L." : Bull. S.A.R.L. 1949 p. 40; M. GIRARD : "La S.A.R.L. et la réforme fiscale du 9 décembre 1948" : Bull. S.A.R.L. n° 1 p. 11; M. LE ROY : "Situation fiscale des gérants majoritaires dans les S.A.R.L." : Bull. contr. dir. 1951 p. 9; Alphonse-Jacques BOMBIN : "La vie juridique et fiscale des S.A.R.L." Nice 1953. Société d'études juridiques et fiscales 1953; Jacques TABET : "Régime fiscal des S.A.R.L. en France" : Rev. soc. 1955 p. 102 ; J.-C. ODET : "La pratique des sociétés" : Librairies techniques Paris 1969, Tome 2 n° 6 p. 60.

même temps qu'il instituait cette nouvelle règle, le décret de 1948 donnait une définition plus précise de la majorité (1). La nouvelle réforme fiscale du 28 décembre 1959 n'y a apporté aucun changement fondamental.

Ces règles constituent la base du droit positif du statut du gérant au regard du droit fiscal à partir desquelles le législateur va instituer certaines dérogations ou aménagements.

13. Au chapitre des premières, il faut signaler la possibilité pour la société à responsabilité limitée d'opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes. Alors qu'elle est normalement soumise à l'impôt sur les sociétés dû par les sociétés de capitaux, divers textes sont venus prendre en considération le caractère particulier de certaines sociétés à responsabilité limitée (essentiellement familiales), pour admettre une dérogation à ce rattachement de principe.

14. Il faut signaler enfin, l'institution en 1958 d'une responsabilité particulière des gérants majoritaires en cas de non-paiement des impôts dus par la société (2).

15. L'évocation historique de cette règlementation appelle une remarque importante. Il est intéressant de relever, en effet, la confusion indéniable des intérêts selon qu'il s'agisse de l'imposition spécifique de la société ou des gérants. Les abus dont a été l'objet la

---

(1) ANONYME : "La rémunération des gérants et des associés de S.A.R.L. au point de vue fiscal" : Quest. prudh. 1949.399. "Initialement, en 1928, pour calculer le nombre de parts que possédait la gérance, il suffisait d'additionner les parts qui appartenaient en propre aux membres de la gérance ou au gérant unique. Mais devant la pression de la fraude, la loi et la jurispr. vont bientôt tenir compte, non seulement des parts appartenant en nue-propriété aux gérants, mais encore des parts qu'ils ont en usufruit, des parts possédées par une société dont ils ont la majorité, les parts possédées par certains membres de la famille". E. HANUS Thèse p. 124.

(2) Ordonnance n° 58.1372 du 23 déc. 1958 art. 54.

première règlementation fiscale de la rémunération montre le détournement d'une faveur fiscale, qui théoriquement n'a d'intérêt que pour la société, par les gérants car le sort des deux est confondu en fait. La dernière extension de la responsabilité des gérants majoritaires codifiée dans l'article 1724ter C.G.I. conforte cette idée : l'écran constitué par la personnalité morale est extrêmement fragile.

16. Ainsi, lorsque l'on évoque le statut du gérant au regard du fisc, il est impossible d'ignorer les règles propres à l'imposition de la société. C'est notamment le cas, lorsque celles-ci peuvent être choisies par le gérant dans le cadre des options ouvertes par la loi (option des sociétés à responsabilité limitée en faveur de la fiscalité des sociétés de personnes). L'antériorité chronologique de la règlementation fiscale propre au gérant explique que le législateur s'inspira des solutions adoptées pour déterminer sa situation au regard de la Sécurité sociale.

B) L'évolution historique du statut du gérant au regard de la Sécurité sociale.

17. La situation du gérant au regard de la Sécurité sociale concerne deux domaines : celui de son éventuelle affiliation au régime des salariés et celui de la responsabilité en cas de non-paiement des cotisations sociales. Seule la première a connu une évolution législative marquante. La seconde, fixée pour la première fois et définitivement par l'ordonnance de 1945 ne suscite de difficultés que dans son application.

18. Avant la création d'un système généralisé de Sécurité sociale dont les travailleurs salariés devaient être les uniques bénéficiaires, la situation du gérant au regard de son affiliation à un

régime d'assurances sociales était principalement fonction du montant de la rémunération qu'il percevait (1).

19. Cependant, dès avant la guerre, le Ministre du travail et la Jurisprudence étaient divisés sur l'éventuelle affiliation du gérant en tant que salarié. Deux notions de salarié social étaient en effet apparues dès 1930 (2) : celle qui se fondait sur une analyse purement juridique de la dépendance (lien de subordination résultant du contrat de travail) et celle qui privilégiait l'approche économique de la dépendance. Selon que l'on admettait l'une ou l'autre, l'affiliation du gérant était ou non envisageable. En exigeant que l'une des deux conditions soit remplie pour l'assujettissement obligatoire (être salarié au sens du droit du travail ou économiquement subordonné), le décret-loi du 28 octobre 1935 devait consacrer ces deux notions (3).

20. L'ordonnance du 19 octobre 1945 créant la Sécurité sociale repris la même définition du salariat, mais omit de règler la situation des gérants de sociétés de responsabilité limitée qui demeurait controversée (4).

---

(1) Lamy social : F. JULLIEN n° 1015; PERRAUD-CHARMANTIER : "De l'affiliation à la Sécurité sociale des P.D.G. de S.A. et des gérants de S.A.R.L." Chronique : G.P. 1949.2.46 : A. TOUZEAU : Thèse précitée p. 131.

(2) Cf. argt. Cass. civ. 6 juil. 1931 : D. 1931.1.123 et surtout Cass. civ. 22 juin 1932 : D. 1933.1.145; PIC note D. 1937.1.89.

(3) HANUS : Thèse précitée p. 189; PERRAUD-CHARMANTIER : "De l'affiliation à la Séc. soc. des P.D.G. de S.A. et gérants de S.A.R.L." op. cit.

(4) A. TOUZEAU : Thèse précitée p. 130-131. Sur les problèmes créés par ce refus : André RIVIERE : "La Sécurité sociale et les sociétés" : Thèse Bordeaux 1952 dactyl.; THOMAS : "La situation des gérants de S.A.R.L. au regard de la Séc. soc.". J.C.P. 1950 édit. C.I. 823; GAVEAU : "La situation des dirigeants, administrateurs et gérants de sociétés au regard de la Séc. soc." : tableaux fiscaux et juridiques 1949. p. 235.

21. Ce n'est que pour les allocations familiales qu'un décret a résolu, imparfaitement d'ailleurs, le problème de leur affiliation. Modifiant l'article 143 du décret du 8 juin 1946 (1) portant règlement d'administration publique, le décret n° 709 du 21 avril 1948 disposa que les gérants majoritaires devaient être considérés comme employeurs au regard des allocations familiales sans émettre de critère qui eût permis de connaître la situation des gérants minoritaires (2).

22. Pour l'affiliation aux autres régimes d'assurances, l'Administration prit position par la circulaire n° 103 S.S. du 28 juil. 1948 :

> " l'associé gérant ayant sa double qualité d'employeur en tant qu'associé et d'employé en tant que gérant, il convient de rechercher laquelle prédomine".

Le critère de la distinction est celui de la majorité (3). A l'appui de sa thèse l'Administration invoqua le souci d'harmoniser la situation sociale du gérant avec sa situation au regard de l'impôt (4).

23. Cette position se heurta à une vive opposition de la part de certaines commissions du contentieux de la Sécurité sociale (5).

---

(1) Ce texte avait été contesté devant la juridiction administrative. Mais le Conseil d'état a refusé de prononcer l'illégalité : C.E. 5 fév. 1954 : G.P. 1954.1.203, S. 1954.3.49, D. 1954.312.

(2) E. HANUS : Thèse précitée p. 199 : ALLUIN : "Les gérants minoritaires face à la Sécurité sociale" : Actual. fid. 1949 p. 496 et suiv.

(3) E. HANUS : Thèse précitée p. 201 : "Ainsi l'administration considère sans d'ailleurs dire sur quel texte elle se fonde que les gérants ont cette double qualité".

(4) Rép. min. 30 avr. 1947 : J.O. déb. ch. dép. p. 538.

(5) 1er refus de prendre en compte le critère de l'Administration : Com. rég. d'appel Nancy 6 fév. 1948 : J.C.P. 1948.II.4435 ; cf. aussi Com. rég. Angoulême : 23 juin 1948 : Journ. soc. 1948.275; J. BENOIST : "Les dirigeants de sociétés au regard de la Séc. soc.": Actual. fid. 1951 p. 553 et suiv.

Leur jurisprudence extrêmement abondante reposait sur des argumentations très diverses. Le seul point d'accord était la nécessité d'établir l'état de dépendance dans lequel devait se trouver le gérant. Le critère du montant de la participation du capital social n'était qu'un des éléments qu'il convenait de prendre en considération. Parmi les autres critères, les uns tenaient compte de l'étendue des pouvoirs du gérant, d'autres de la nature juridique de sa fonction (1), d'autres de précédents fiscaux (2) :

> "Déterminer la valeur du lien de dépendance est une question de fait. Aussi certaines commissions vont-elles admettre les gérants avec les mêmes éléments, tantôt dans la catégorie des salariés, tantôt dans celle des employeurs" (3).

Cette solution devait aboutir à de grandes incertitudes (4). Il était impossible de connaître à l'avance les droits des gérants en matière d'affiliation.

24. La jurisprudence de la Cour de Cassation n'était guère plus convaincante. Elle considérait en particulier que le nombre de parts

---

(1) Le gérant étant considéré comme un mandataire, certaines commissions jugèrent cette qualité tantôt compatible tantôt incompatible avec le lien de dépendance nécessaire à l'affiliation : Thèse HANUS p. 215. ex. : Com. 1ère instance Amiens : 17 déc. 1947 : G.P. 1948. 1.117.

(2) Maurice PALMADE : "Les gérants de S.A.R.L. au regard de la législation fiscale et sociale" : Bull. S.A.R.L. 1949.46.

(3) HANUS E. : Thèse précitée p. 213.

(4) ANONYME : "La S.A.R.L. et la Sécurité sociale" : Bull. S.A.R.L. n° 4 1950 p. 129 : "L'examen de chaque cas particulier s'impose pour apprécier la situation du gérant minoritaire". Cf. aussi : "le guide pratique de la S.A.R.L." ANONYME : édit. de l'informateur du chef d'entr. Paris 1952.

détenues n'était qu'un élément permettant de juger de l'état de subordination des gérants à l'égard de la société (1).

25. Elle conduisit l'Administration à reconsidérer sa position. Dans une réponse à un parlementaire (2), le Ministre du travail, admit que :

> "le nombre des parts ne constitue qu'une règle pratique pour déterminer dans quel cas, les gérants se trouvent dans un état de dépendance et de subordination économique par rapport à la société ..." mais "il appartient aux Caisses ... d'examiner s'il existe des circonstances de fait qui excluent, pour les gérants minoritaires ce rapport de dépendance et de subordination" (3).

26. L'incertitude jurisprudentielle qui résultait du caractère subjectif des critères utilisés, motiva l'intervention du législateur. Aux critères subjectifs, la loi du 28 mai 1955 (4) substitua des éléments

---

(1) Cass. soc. 20 juil. 1949 : G.P. 1949.134, J.C.P. 1950.II.5235 note A. BUREAU; note B.H. sous Cass. soc. 28 mai 1952 : J.C.P. 1952 II.7215; Claude ANDRIEU-FILLIOL et R. LACOSTE : "Code annoté de la Sécurité sociale" p. 171; G. LEVASSEUR : "affiliation à la Sécurité sociale du gérant de S.A.R.L." Dr. soc. 1953.55; A. PICHAT note sous Cass. soc. 17 juil. 1952 : Rev. Soc. 1952.281; PERRAUD-CHAMANTIER : "les critères d'affiliation à la Sécurité sociale selon la jurisprudence récente des gérants de S.A.R.L." : Quest. Séc. soc. 1954.20.

(2) Rép. min. à Mallez : J.O. déb. ch. dép. 5 avr. 1948 p. 5289

(3) Dans la circulaire n° 306 du 18 oct. 1948, il était précisé que la nouvelle règle est valable pour l'ensemble des législations de sécurité sociale : assurance-maladie, invalidité, décès; allocations familiales et accidents du travail.

(4) Un décret du 27 déc. 1956 modifiant l'art. 153 C.S.S. complète les dispositions de la L. 1955 pour étendre au gérant affilié aux assurances sociales, le bénéfice des prestations familiales.

objectifs de décision (1). Ces éléments dont la réunion était indispensable pour que l'assujettissement fût obligatoire, étaient au nombre de trois : le gérant devait être minoritaire, nommé pour une durée limitée et ne détenir que des pouvoirs restreints pour l'application de certains actes (2). En dépit de ce texte, certaines commissions du contentieux de la Sécurité sociale décidèrent que le fait pour un gérant de ne pas remplir l'ensemble des conditions prévues par la loi ne faisait pas obstacle à son assujettissement s'il était démontré que sa situation réelle au sein de la société le plaçait dans une position d'employé à employeur (3).

27. Pour éliminer définitivement ce contentieux, une ordonnance du 7 janvier 1959 a clarifié plus encore les règles de l'affiliation en modifiant l'article 242-8° C.S.S. Désormais seul compte le nombre des parts sociales dont le gérant est titulaire (4) : est-il minoritaire, il sera affilié, dans le cas inverse, il sera écarté du régime général des travailleurs salariés. Ainsi la définition du gérant salarié et

---

(1) Nicole CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" : Etudes à la mémoire de Henri CABRILLAC 1968.81; Cf. aussi : J. BURGARD : "Le statut des gérants et des Présidents-directeurs généraux de sociétés anonymes au regard de la Sécurité sociale" (L. du 28 mai 1955) : Quest. Séc. soc. 1955.136; DESSAINT : "Le statut des gérants de S.A.R.L. et des Présidents-directeurs généraux de S.A." . Vie jud. 1955.27 juin - 2 juil. 1955. ANONYME : "Gérant de S.A.R.L. et Sécurité sociale" : Revue "Service" Bull. des transp. 1957.274.

(2) Aussi la Cour de Cassation a estimé que la limitation des pouvoirs en matière d'emprunt et de disposition des immeubles sociaux n'était pas suffisante : Cass. civ.$_2$ 6 juil. 1962 : Bull. civ. II n° 411. Cass. civ.$_2$ 30 avr. 1965 : Bull. civ. II p. 267 n° 388.

(3) Com. 1ère inst. Paris 21 fév. 1957; Com. rég. d'appel Paris 7 oct. 1962 cités A. TOUZEAU (thèse précitée p. 134-135) qui approuve.

(4) H. DERVEAUX : "L'assujettissement des associés-gérants de S.A.R.L. à la législation des assurances sociales" Bull. S.A.R.L. 1959 p. 48. G. PINTON : "assurances sociales-affiliation des gérants" : Rep. de dr. soc. et de trav. T.I 1960 (approuve la réforme).

non-salarié en matière fiscale et en matière sociale se trouvent-elles unifiées (1).

28. Le gérant est susceptible de présenter au regard du droit de l'affiliation un double visage selon l'importance de sa participation au capital : salarié ou non salarié (2). "Ce visage de Janus" selon l'expression d'un auteur (3), il le présente simultanément toutes les fois qu'il est considéré comme salarié. Rappelons en effet, qu'il est responsable en tant qu'employeur du non-paiement des cotisations sociales (4).

29. Cette accumulation de qualifications contradictoires se retrouve en droit fiscal (5). Elle illustre parfaitement la difficulté de l'analyse et de l'appréciation du statut du gérant.

2. LES PROBLEMES POSES PAR LE STATUT DU GERANT.

30. Tel qu'il résulte du droit actuel, le statut du gérant au regard du fisc et de la Sécurité sociale suscite de multiples controverses dont il n'est pas toujours aisé de définir avec précision les éléments. Diverses motivations président à sa mise en cause ou à sa défense. La réflexion qu'elles suggèrent doit être menée dans deux directions.

---

(1) N. CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants de soc. au regard de la Sécurité sociale" op. cit. n° 90 n° 22 ad notam; J. BURGARD : "Modification de la situation sociale et fiscale du gérant de S.A.R.L." Rev. soc. 1959.260; JAMARD : "De l'affiliation des gérants de S.A.R.L. à la Sécurité sociale et leur situation à l'égard des allocations familiales et des administrations fiscales" : journ. agréées 1959 p. 35.

(2) HANUS : Thèse précitée p. 201.

(3) Nicole CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants ..." op. cit. p. 82.

(4) Notion exclusive du salariat par principe.

(5) TOUZEAU : Thèse op. cit. p. 104.

31. La première, qui est certainement la plus proche des préoccupations des praticiens tout en présentant un intérêt théorique certain, consiste à comparer la situation du gérant à celle des autres dirigeants de sociétés ou d'entreprise.

32. La seconde, moins directement branchée sur la pratique quotidienne des sociétés, recherche dans quelle mesure les règles fiscales et sociales concernées se justifient par rapport aux principes généraux du fonctionnement des sociétés à responsabilité limitée.

A. Comparaison du statut du gérant de Société à responsabilité limitée avec ceux des autres dirigeants sociaux.

33. Tous les dirigeants de sociétés ne sont pas dans une situation fiscale et sociale identique à celle du gérant de société à responsabilité limitée. Celle-ci diffère aussi de celle des entrepreneurs individuels. Le sort différent qui est ainsi réservé aux dirigeants d'entreprise n'est pas sans influence sur le choix de la structure juridique des entreprises.

34. Les gérants de sociétés en nom collectif sont considérés fiscalement (1) et socialement comme des non-salariés (2). Leur sort est identique sur ce point à celui des entrepreneurs individuels. Il en est ainsi de la responsabilité pour non-paiement des cotisations sociales

---

(1) Edouard BOURREL : "Sociétés de personnes. Régime fiscal". Encycl. jur. Dalloz Répert. Soc. Tome 2; ANONYME : "Dirigeants de S.A.R.L. et de sociétés en nom collectif" : les différents modes de taxation de leurs revenus : Actual. fid. 1955.662; Conclus. comm. gouv. DELMAS-MARSALET : sous C.E. 27 nov. 1974 : Dr. fisc. 1975.68.

(2) Nicole CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" op. cit. p. 85 : "Le cas où la gestion de la société en nom collectif est confié à un gérant non-associé semble en revanche n'avoir pas été réglé par un texte ni par des décisions judiciaires. Dans cette hypothèse - à vrai dire rare en pratique - rien ne permet d'écarter à priori l'affiliation du gérant".

comme de l'affiliation aux assurances sociales (régime des travailleurs non-salariés non-agricoles) et de la fiscalité de la rémunération (soumission à l'impôt sur le revenu au titre des B.I.C.). Les gérants des sociétés en commandite simple (1), ceux des sociétés en participation et des groupements d'intérêt économique (2) sont également considérés comme des non-salariés au regard de la Sécurité sociale (3) et supportent une imposition équivalente à celle des entrepreneurs individuels.

35. Le caractère désavantageux du statut applicable à ces dirigeants est une de ses données essentielles. Le régime de Sécurité sociale des travailleurs non-salariés est moins protecteur que le régime général des travailleurs salariés non-agricoles. La fiscalité à laquelle ils sont soumis n'autorise aucune déduction sur le revenu imposable à l'instar des salariés.

36. Le Président du Conseil d'administration (4) des sociétés

---

(1) Les gérants de sociétés en commandite par actions sont imposés selon les règles de l'article 62 C.G.I. comme les gérants majoritaires de S.A.R.L.

(2) Selon les conditions précisées par une cir. min. du 30.5.1968.

(3) L'article 153-1° R.A.P. 8 juin 1946 précité attribue la qualité de non-salarié à tout "associé d'une société en nom collectif ou à tout commandité, gérant ou non, d'une société en commandite simple ou par actions" : Cass. civ.$_2$ 4 déc. 1954 : Bull. civ. II p. 266 n° 398.

(4) "Il faut relever que la loi de 1966 ne parle plus de Président-directeur-général, mais seulement du Président du Conseil d'administration. Cependant, son rôle demeurera inchangé et l'on peut penser que la pratique conservera longtemps l'expression ancienne de Président-directeur-général et les initiales P.D.G. pour désigner la personne investie de la fonction. Certes la distinction de la loi de 1966 entre le Président du Conseil d'adm. et le directeur général correspond mieux à la réalité de la vie des affaires, où la seconde appelation est réservée à celui qui était autrefois un directeur-général adjoint mais auquel on donnait cependant le titre de directeur-général tout court. Désormais, ce dernier titre désignera celui qui assiste le Président dont il demeure l'adjoint : "Georges BRIERE DE L'ISLE" Article"Président-directeur-général" : Rep. soc. Tome 2 encycl. Dalloz n° 16.

anonymes de type classique (1) ainsi que les membres du directoire dans les formes nouvelles, bénéficient d'un statut beaucoup plus favorable et qui, de ce fait, contraste avec celui des autres dirigeants sociaux. Ils sont en effet entièrement assimilés à des salariés au plan fiscal (2) et social.

37. Bien que moins controversée que celle des gérants de sociétés à responsabilité limitée, cette assimilation totale du Président du Conseil d'administration au salariat social n'a pas été admise sans difficultés (3). A l'heure actuelle, la critique porte moins sur les raisons qui motivent l'attribution de la qualité de salarié que sur la distorsion qu'elle introduit par rapport aux statuts dont relèvent les autres dirigeants (4).

---

(1) Ainsi que le ou les directeurs généraux et l'administrateur provisoirement délégué : N. CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants..." op. cit.; Cas. soc. 11 mai 1966 : Bull. min. trav. 1966. B.I.S.

(2) J.L. TOISON : "La rémunération des dirigeants de S.A. et de S.A.R.L." Journ. jud. associés 18 mars 1972 p. 3.
E. HANUS (thèse précitée p. 3) explique cette faveur par l'influence politique des P.D.G. Cependant, il faut remarquer que celle-ci ne s'étend pas à la responsabilité de l'art. 151 C.S.S. à laquelle les P.D.G. restent soumis en tant qu'employeurs.

(3) La situation du P.D.G. au regard des assurances sociales ne semble pas avoir été réglée avant-guerre par un texte ou par la jurisprudence. "Il est vraisemblable que leur affiliation, accueillie au plan des principes se heurtait en pratique au plafond des salaires qui limitait alors l'assujettissement"; N. CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants..." op. cit. L'ordon. de 1945 étant muette sur la question, une circulaire adm. du 23 juil. 1946 trancha en faveur de leur affiliation. Cette solution fut adoptée par un certain nombre de juridictions du fond (cf. traité F.N.O.S.S. Liv. 1 titre 1 chap. II parag. 257 et suiv.) D'autres décisions estimèrent cependant que le P.D.G., mandataire agissant en tant qu'employeur, détenait des pouvoirs exclusifs de tout lien de dépendance et ne pouvait être affilié (cf. Comm. rég. Marseille 25 fév. 1949 : Bull. jur. F.N.O.S.S. 17-49; Comm. rég. Paris 14 déc. 1950 : Bull. jur. F.N.O.S.S. 14-51). La Cour de Cassation, favorable à l'affiliation,

38. Les auteurs et les praticiens du droit sont unanimement d'accord sur la nécessité d'une neutralité absolue de la législation

dû revenir sur sa jurisprudence (ch. r. 29 juin 1955 : Bull. civ. 1955 p. 6 n° 4) suite à la résistance des juridictions du fond. Ce raisonnement fut cependant condamné par la L. 28 mai 1955 qui décida que le P.D.G. devait être affilié dans tous les cas.

En ce qui concerne les membres du directoire dans les nouvelles formes de S.A., et malgré l'opposition de certains auteurs, la Sécurité sociale prononce leur affiliation automatique (lettre C.N.A.M.T.S. 8 nov. 1972 : Bull. jur. F.N.O.S.S. 1972.46). Dans une réponse à un parlementaire, le ministre du travail précisait que les règles auxquelles ils sont soumis (nomination par le Conseil de surveillance, fixation du mode et du montant de la rémunération par celui-ci, révocation assurant droit à dommages et intérêts si elle est prononcée sans justes motifs) sont propres au contrat de travail et justifient ainsi l'affiliation : Rép. min. à M. PLANTIER : J.O. déb. Ass. nat. 28 juin 1974 : Quest. Séc. soc. 1974 p. 164. Rép. nat. Défrénois 1974 tome I art. 30.705 p. 974.

(4) Les raisons de la différence des règles relatives à l'affiliation à la Sécurité sociale du gérant de S.A.R.L. et du Président du Conseil d'administration de S.A. ont été recherchées dans la différence de structures existant entre les deux types de sociétés (note B.H. sous Cass. soc. 28 mai 1952 J.C.P. 1952 II. 7215 : Rép. min. à KUEHN : J.O. déb. ch. dép. 6 fév. 1952 p. 480; J.C. GROSLIERE : "Les garanties professionnelles des dirigeants de sociétés commerciales" D. 1963.184) : le Président du Cons. d'adm. se trouverait dans tous les cas sous la dépendance du Conseil d'administration qui peut à tout moment lui retirer ses fonctions contrairement au gérant de S.A.R.L. Cette thèse est cependant fort discutable. Il n'est pas évident que le P.D.G., actionnaire majoritaire (et à fortiori "totalitaire") soit en fait, sinon en droit dans un état de dépendance plus grand que le gérant majoritaire de S.A.R.L.

fiscale et sociale (1). Cette neutralité implique dans son acception courante que les obligations fiscales et sociales auxquelles sont soumis les dirigeants soient identiques quelle que soit la structure juridique choisie (exploitation individuelle ou exploitation sociale sous n'importe quelle forme) de telle sorte que le choix de celle-ci ne soit pas déterminé par les intérêts fiscaux et sociaux personnels du dirigeant. Le choix doit s'effectuer en fonction de la seule importance de l'entreprise (2).

39. Or, ni la législation fiscale, ni la législation de Sécurité sociale ne sont neutres en raison des statuts différents appliqués aux dirigeants :

> "toutes les dispositions fiscales qui permettent de taxer différemment des revenus économiquement identiques aboutissent obligatoirement à une influence de la fiscalité sur le choix de la structure des entreprises" (3).

---

(1) Cf. en particulier : Rapport du Comité d'étude pour la réforme sur l'entreprise (dit "Rapport SUDREAU") : La documentation française 1975 p. 165-166; et LAUFENBURGER : "Traité d'économie et de législation financière" : Revue capital, Impôt 3e édit. p. 267.

(2) COLLOT Edmond : "Des avantages de la mise en société pour une entreprise industrielle, commerciale ou agricole". Thèse Dijon 1933.

(3) A. WISNER : "La fiscalité et le choix de la forme juridique de l'entreprise" conférence prononcée le 15 mai 1965 à l'I.E.A. de l'Université de Paris. In "La fiscalité et l'entreprise" Collect. de l'I.E.A. de l'Université de Paris édit. Dunod Paris 1967; Maurice COZIAN : "La fiscalité des entreprises" librairies techniques de Paris 1975 n° 90 p. 88; U.J. VAES et Marcel GOBLET : "La technique du financement des entreprises" Dunod Paris 4e édit. 1965 n° 104 p. 114.

Ainsi,

> "... on en arrive parfois à cette conséquence excessive, mais contraignante qu'il est plus avantageux de rechercher la solution fiscalement rentable que l'issue économiquement productive" (1).

Cette réflexion peut être transposée sans hésitation au domaine de la Sécurité sociale.

40. Ce décalage entre le juridique et le fiscal ou le social a pour conséquence regrettable de laisser planer certaines ambiguïtés sur la signification économique d'un type juridique : une société anonyme n'est pas nécessairement synonyme d'une grande entreprise et elle peut très bien correspondre à une affaire de famille (2). Il en est de même pour la Société en commandite simple (3) ou de la société en nom collectif : la désaffection dont elles sont l'objet ne résultent pas nécessairement des mécanismes juridiques qui gouvernent leur fonctionnement (4). Il n'est pas évident, enfin,qu'indépendamment du type de société choisie, la forme sociale représente l'association de plusieurs capitalistes animés d'un affectio-societatis en vue de la réalisation d'un bénéfice

---

(1) R. LASSEGUE : préface à l'ouvrage de A. TURQ : "La fiscalité de l'entreprise" collect. administration des entreprises. 2ème édit. Sirey 1970.

(2) Bruno OPPETIT et Robert SAYAG : "Les structures juridiques de l'entreprise" coll."droit et gestion" Librairies techniques Paris 1972 n° 8 p. 3

(3) B. OPPETIT et R. SAYAG : op. cit. n° 139 p. 135.

(4) Selon B. OPPETIT et R. SAYAG (op. cit. n° 125 p. 124), "la société en nom collectif conserve une masse d'adeptes non négligeables et un accroissement régulier. Il y avait 16.324 S.N.C. recensées, en 1963 il s'en constitue une centaine par an : la souplesse du cadre joue dans ce succès un rôle prépondérant".

à partager. La société peut très bien masquer une unipersonnalité de fait (1).

41. La société à responsabilité limitée n'échappe pas à cette règle. Ce sont les avantages et les inconvénients du statut personnel du gérant qui vont déterminer le choix en faveur de ce type de société. Ce choix va s'exercer tantôt au niveau de la forme sociale elle-même, tantôt au niveau de sa structure interne (gérance majoritaire et gérance minoritaire). Le plus fréquemment il y a interférence entre les deux plans, la société à responsabilité limitée étant choisie en fonction de la possibilité pour le gérant d'être (ou de paraître) minoritaire, donc salarié.

A ce stade de l'analyse, il est intéressant de se demander à quels types d'entreprises la société à responsabilité limitée convient le mieux. Ce n'est qu'ensuite qu'il sera possible d'apprécier le caractère néfaste ou non de l'intervention d'autres critères.

42. La société à responsabilité limitée est considérée comme la société de famille par excellence. Elle convient donc parfaitement à une entreprise petite ou moyenne dirigée par les membres d'une même famille (2). Cette appréciation est très largement corroborée par le

---

(1) "En théorie la question du choix entre structure individuelle et structure sociale ne devrait pas se poser du fait que notre droit ignore encore la société d'une seule personne" : OPPETIT et SAYAG : op. cit. n° 60 p. 50. Cf. aussi J. AUSSEDAT : "l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée" : Rapport présenté au Congrès de l'Union internationale du notariat latin. Buenos-Aires oct. 1973 soc. comm. I.

(2) Maurice PALMADE : "Société de famille et S.A.R.L." : Bull. S.A.R.L. 19593.2.33; Lamarre ADEMIO : "Expansion économique et société de famille" : Rev. soc. 1955.323; Rapport SUDREAU p. 165-166.

succès qu'a connu ce type de société auprès des dirigeants d'entreprises familiales. Il n'est donc pas nécessaire d'en établir une longue démonstration. Signalons toutefois que le régime de cession de parts (qui permet de conserver à la société sa composition familiale) ainsi que la faculté de désigner un gérant en dehors de la collectivité des associés (hypothèse intéressante en cas de décès du gérant, les associés, qui n'ont souvent pas la compétence technique requise, peuvent recourir aux services d'un tiers compétent) s'inspirent notamment du désir de faciliter une gestion familiale.

43. Cependant l'intérêt de la société à responsabilité limitée dépasse le domaine des entreprises familiales. Elle convient aussi (1) en tant que structure juridique d'une filiale dans un groupe de sociétés. Les mêmes règles de cessibilité contrôlée des parts permettent de garantir le contrôle du groupe majoritaire (2). Il faut y ajouter encore la possibilité d'une part de la doter d'un organe d'exécution relativement fort, d'autre part d'instituer une co-gérance ou un conseil de gérance dans le cadre d'un règlement intérieur statuant par exemple à l'unanimité (3).

Ces considérations devraient être les seules à déterminer le choix en faveur de la Société à responsabilité limitée ou son abandon. L'intervention de motivations personnelles du gérant dans ce choix n'est pas l'unique problème suscité par le statut de celui-ci. Les principes même qui le gouvernent sont discutables.

(1) Ses inconvénients résident principalement dans l'impossibilité d'émettre des valeurs mobilières ou de garantir une telle émission, l'interdiction faite du gérant d'emprunter ou de se faire consentir un découvert auprès de la société ("entreprise familiale et sociétés de famille" : Rev. fid. oct. 1971 n° 522 p. 14 n° 31), l'imposition au droit d'enregistrement de 4,80% des cessions de parts et l'impossibilité pour le gérant de prendre le titre de président (rapport SUDREAU p. 165-166).

(2) Jeanne BOUCOURECHLIEV :"Pour une S.A.R.L. européenne" Etude du C.R.E.D.A. de Paris. Collect. droit des affaires P.U.F. Paris 1973

(3) "La filiale commune" : J.-P. BRILL : thèse Strasbourg 1975 p. 36-37 n° 32.

B) Les problèmes posés par les principes gouvernant le statut du gérant.

44. Sur le plan théorique, le statut du gérant au regard du droit fiscal et de la Sécurité sociale appelle de nombreuses réserves. Une analyse, fût-elle sommaire, des droits et obligations mis à la charge du gérant révèle que ceux-ci sont conditionnés par trois qualifications principales : attribution au gérant de la qualité d'employeur pour l'application de la responsabilité de l'article L.151 C.S.S.; attribution de la qualité de salarié et de non-salarié pour l'affiliation à un régime de Sécurité sociale et pour la fixation du mode de taxation de la rémunération. La notion d'employeur ne s'identifie pas à celle de non-salarié. Selon le droit de la Sécurité sociale, une personne peut être non-salariée sans être nécessairement employeur.

45. Or, dans un souci de rigueur terminologique, il faut remarquer que l'usage de concepts propres au droit de l'entreprise crée une ambiguïté fondamentale lorsqu'il s'agit de déterminer la situation d'un organe social.

46. Les notions d'employeur, de non-salarié et de salarié sont en effet spécifiques au droit de l'entreprise. Elles caractérisent les rapports au sein de celle-ci en fonction notamment de son organisation hiérarchique. L'exercice du pouvoir hiérarchique définit dans une large mesure la notion d'employeur ainsi que celle de non-salarié. A l'inverse, la soumission à l'autorité hiérarchique caractérise généralement la situation du salarié.

47. En définissant le statut du gérant en fonction de ces concepts, tout en ayant recours pour leur mise en œuvre à des règles propres au droit des sociétés (contrôle conditionné par la participation majoritaire en tant que critère de distinction entre gérance salariée et gérance non-salariée; recherche du dirigeant social en vue de le rendre responsable en tant qu'employeur du non-paiement des cotisations sociales), le droit fiscal et le droit de la Sécurité sociale introduisent de regrettables confusions dans l'approche du pouvoir dans la

société. Cette dernière n'est qu'une des structures possibles de l'entreprise.

48. En dénonçant cette grave erreur de terminologie, on éveille non seulement l'intérêt théorique que comporte l'étude du statut du gérant, mais on suggère également la solution pratique des difficultés soulevées par celui-ci.

49. Le débat théorique créé par le statut du gérant a évolué historiquement selon des prémisses différentes qui illustrent parfaitement l'incohérence originelle qui consistait à déterminer les obligations fiscales et sociales d'un organe de société en fonction de critères propres à l'entreprise.

Ainsi, avant l'intervention du législateur, les auteurs et la Jurisprudence étaient divisés sur le point de savoir si les gérants devaient être salariés fiscaux et sociaux (le problème se posait principalement sur le terrain social). La question était posée de la manière suivante :

> "la législation applicable aux salariés liés aux entreprises par un contrat de louage de services est-elle également applicable aux gérants de société à responsabilité limitée qui, juridiquement, ne sont que des mandataires attachés aux sociétés qu'ils gèrent par des contrats de mandat ?" (1).

La qualité de mandataire qui était généralement attribuée au gérant était considérée comme l'obstacle majeur à son admission au statut de salarié (2), le lien résultant du mandat étant incompatible avec la

---

(1) André MOREAU : "Manuel pratique de la S.A.R.L. d'après la loi et la Jurisprudence" : Librairie du journal des notaires et des avocats Paris n° 115 p. 143.

(2) Charles FREYRIA : "L'affiliation à la Sécurité sociale des dirigeants des sociétés commerciales" : Rev. soc. 1953.38; position de l'A.N.S.A.R.L. : Bull. S.A.R.L. 4 oct. 1949 p. 16; Com. 1ère inst. Amiens 17 déc. 1947 : G.P. 1948.1 p. 117).

subordination caractérisant le rapport du salarié à l'employeur né du contrat de travail (1).

50. Aujourd'hui ce débat a perdu de son intérêt en raison de l'intervention du législateur et de la stérilité qui a toujours caractérisé la discussion sur la nature des fonctions de direction dans les sociétés (2). S'y ajoute le fait que la notion de salarié s'est progressivement détachée du louage de services, de telle sorte que l'opposition entre mandataire et salarié a perdu de sa raison d'être. Cependant le recours aux mécanismes traditionnels du droit des sociétés dans la recherche de l'employeur ou dans la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié reste le point le plus contestable du statut du gérant.

51. Il faut enfin éviter dans les développements qui vont suivre de céder au "mirage du juridisme" (3) dans l'explication du statut du gérant au regard du droit fiscal et de la Sécurité sociale. Cet avertissement vise autant le droit fiscal en raison de l'autonomie qui le

---

(1) HANUS : thèse op. cit. p. 215.

(2) Qui rejoint le débat entre la nature contractuelle et institutionnelle de la société : selon la première, le gérant exercerait ses pouvoirs en tant que mandataire, alors qu'en vertu de la seconde, il agissait en tant qu'organe. Pour la théorie institutionnelle : HANUS: thèse précitée p. 193-195; Jean-Pierre BERDAH : "Fonctions et responsabilités des dirigeants de sociéts par actions" : thèse Nice 1971 : Biblioth. dr. com. L.G.D.J. 1974 n° 376 p. 220 ; PERROD Antoine : "De la représentation par les gérants dans la S.A.R.L." thèse p. 75; Contra : J.J. BURST : obser. sous Cass. crim. 1er fév. 1972 J.C.P. 1973.17.307.

(3) M. LAURE : "Traité de politique fiscale" P.U.F. 1967 p. 331.

caractérise (1) que le droit social (2). Toute analyse juridique des règles concernées n'est pas, toutefois, impossible. Les cadres juridiques du droit fiscal et du droit social sont empruntés au droit privé. L'intérêt qui s'attache à l'étude du statut du gérant au regard du droit fiscal et de la Sécurité sociale consiste à démontrer que

> "si le droit commercial *prête* ses institutions au droit fiscal (et social), celui-ci ne peut pas toujours adopter sans modifications des notions juridiques qui n'ont pas été conçues pour lui" (3).

La règle fiscale et sociale se caractérise ainsi par son originalité dont la conséquence la plus remarquable est

> "une sorte d'action récursoire du droit fiscal (et social) sur le droit privé" (4).

En l'espèce il s'agit de l'influence de la fiscalité et du droit social sur le choix de la structure juridique de l'entreprise.

52. Ces diverses mises au point étant faites, il convient de recenser les divers droits et obligations concernant le gérant et les conditions qui en gouvernent l'application. La question ne peut être

---

(1) L. TROTABAS : "Les rapports du droit fiscal et du droit privé" : D.H. 1926.29-32; A. BRUZIN : "De la situation des dirigeants, administrateurs et gérants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" : J.C.P. 1948.I.711 ; Jean RAULT : "De l'influence de la loi fiscale sur la nature et la technique des institutions commerciales" : Rev. crit. de leg. et jurisp. 1930 p. 360 et suiv., p. 590 et suiv.

(2) A. PEYTEL : "Gérants majoritaires et gérants minoritaires" : G.P. 1950.1. doctr. p. 27; J.-J. DUPEYROUX constate à propos de la législation sur les allocations familiales que celle-ci est le résultat de "contraintes financières, beaucoup plus que des a-priori doctrinaux sur la signification d'un système de Sécurité sociale" : "Sécurité sociale" Dalloz n° 227 p. 503.

(3) J. SCHMIDT : "L'influence du droit fiscal sur le droit des sociétés" : R.T.D.Com. 1957.559.

(4) J. SCHMIDT : "De l'influence..." op. cit.

valablement posée que sous un angle pratique. Elle se formule ainsi : lorsqu'une personne se voit proposer la direction d'une société à responsabilité limitée, son souci sera de connaître les charges et les avantages qui résulteront de sa nomination à la tête de la société. Juridiquement il s'agit d'inventorier les différents droits dont elle bénéficiera et les obligations qui pèseront sur elle.

53.

"Aucune institution ou situation ne se construit ou se définit sur la base d'une idée unique ou par la représentation d'un seul aspect particulier" (1).

Le statut du gérant de société à responsabilité limitée n'échappe pas à cette règle. D'une part, on distingue les droits et les obligations qui s'appliqueront au gérant indépendamment de son éventuelle qualité de salarié ou de non-salarié, et, d'autre part, ceux qui sont déterminés par cette distinction. Les premiers concernent obligatoirement tout gérant (responsabilité pénale et civile pour non-paiement des cotisations sociales) ou les gérants de certaines sociétés uniquement (en cas d'option de la S.A.R.L. pour le régime fiscal des sociétés de personnes). Une première partie sera donc consacrée à la détermination des droits et obligations du gérant indépendants de sa qualité de salarié ou de non-salarié. Une deuxième partie définira les critères de la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié et ses conséquences.

1ère partie : Les droits et obligations du gérant indépendants de sa qualité de salarié ou de non-salarié.

2ème partie : Les droits et obligations du gérant résultant de la distinction entre salarié et non-salarié.

---

(1) Joseph DELPECH : note précitée.

PREMIERE PARTIE

LES DROITS ET OBLIGATIONS DU GERANT INDEPENDANTS DE SA QUALITE DE SALARIE OU DE NON-SALARIE

54. Les droits et obligations envisagés sous cette rubrique sont dominés par le souci de sanctionner l'exercice du pouvoir dans la société à responsabilité limitée. Ainsi le gérant peut être rendu responsable du non-paiement des cotisations sociales sans être juridiquement investi de la qualité de gérant (il y a gérance de fait) en raison du pouvoir exercé.

Généralement le pouvoir est exercé par le seul gérant. Il est par conséquent indispensable de savoir dans quels cas le droit fiscal et le droit de la Sécurité sociale considèrent une personne comme gérant de la société. La détermination du gérant constitue la démarche préalable à l'examen des droits et obligations le concernant.

55. On remarquera toutefois que cette règle comporte une dérogation importante lorsque le gérant a exercé l'option ouverte à la société en faveur du régime fiscal des sociétés de personnes. Dans cette hypothèse, la qualité de gérant est indifférente. Il s'agit là de la caractéristique majeure de ce régime.

Un premier titre portera sur la détermination du gérant. Les droits et obligations du gérant seront évoqués dans un deuxième titre.

TITRE PREMIER

LA DÉTERMINATION DU GÉRANT

56. La détermination du gérant, c'est-à-dire la recherche de la personne qui dirige la société, ne suscite généralement aucune difficulté. Il suffit de se reporter aux statuts et à la publicité faite au registre du commerce pour le connaître. La personne qui y figure en tant que gérant est celle qui dirige effectivement la société.

57. Si cette démarche était aussi sûre dans ses conclusions qu'elle paraît simple, on ne s'expliquerait pas pourquoi le droit fiscal et le droit de la Sécurité sociale comportent une jurisprudence aussi importante sur l'identification du gérant. Le droit des sociétés, lui-même a pris conscience que le gérant tel qu'il apparaît dans les statuts n'est pas toujours celui qui dirige en fait la société, de même que, réciproquement on peut diriger en fait une société sans avoir été investi selon les règles de la fonction de gérant.

58. Cette discordance entre le droit et le fait, a conduit les juges, et plus tardivement le législateur, à consacrer une nouvelle notion. la notion de gérant de fait s'opposant à celle de gérant de droit.

59. En raison des règles qui le gouvernent, le droit fiscal a été le premier à s'engager dans cette voie nouvelle. Car, il s'agit, en effet, de privilégier le fond par rapport à la forme.

60. Ce sont les différents éléments qui constituent matériellement et formellement la fonction de dirigeant social qui déterminent la

la qualité de gérant. Ces éléments, c'est le pouvoir. C'est en fonction du pouvoir qu'il exerce dans la société que le gérant doit être identifié (1).

61. Cette méthode nouvelle est très intéressante car elle est encore peu usitée. Elle répond en outre aux impératifs spécifiques des droits en cause dont le but est d'établir un statut particulier justifié par la détention et l'exercice du pouvoir dans la société et, plus largement, dans l'entreprise.

62. Elle comporte malheureusement aussi d'importantes limites. Le recours à la notion de pouvoir n'explique pas toutes les hypothèses dans lesquelles le gérant se voit appliquer un ensemble de règles fiscales et sociales particulières. Ce n'est qu'imparfaitement que le droit fiscal et le droit de la Sécurité sociale ont mis en œuvre la notion de pouvoir pour identifier le gérant.

Au recours à la notion de pouvoir pour identifier le gérant (Chapitre Premier) existent un certain nombre de limites (Chapitre Deuxième).

---

(1) B. EFGRAFOFF, B. DELSOL, G. VIVIER : "le gouvernement de l'entreprise". Collection U. Armand Colin édit. Paris 1973 p. 21.

CHAPITRE PREMIER

LE RECOURS À LA NOTION DE POUVOIR DANS LA DÉTERMINATION DU GÉRANT

63. Le pouvoir est une notion rarement analysée en doctrine. Sa définition est pourtant une exigence primordiale dans la mesure où il constitue le fondement de la qualité de gérant.

A l'intérêt théorique qui s'attache à l'analyse de la notion de pouvoir (section I) il faut ajouter une utilité directement opérationnelle qui consiste en l'identification du gérant en tant que détenteur du pouvoir (section II) par rapport à d'autres personnes qui pourraient prétendre à cette qualité.

SECTION PREMIERE : LA NOTION DE POUVOIR

64. Le pouvoir est une notion susceptible de définitions différentes concernant des domaines juridiques eux-mêmes très variés. Il existe de multiples définitions du pouvoir (pouvoir économique, pouvoir politique, pouvoir spirituel...). Dans le domaine qui nous concerne, il est toutefois possible de dégager une notion unique.

65. Traditionnellement, le droit avait une approche formaliste de la fonction de dirigeant social à laquelle n'échappait pas, bien évidemment, le gérant de société à responsabilité limitée. Celui-ci était identifié en fonction des règles de formes, prises dans leur sens le plus large, et qui réalisaient en quelque sorte son investiture.

66. Depuis plusieurs décennies, sous la pression conjuguée de plusieurs éléments, le droit s'est attaché à appréhender le phénomène du pouvoir sous un angle moins strictement formaliste en y intégrant notamment sa composante économique.

67. Le droit fiscal en particulier et le droit de la Sécurité sociale dans une mesure moindre et pour des motifs qui lui sont propres, ont réalisé très tôt ces impératifs. Le droit des sociétés, moins souple a emboité le mouvement avec quelque retard, mais avec la détermination qu'illustrent les développements législatifs et jurisprudentiels récents (généralisation progressive de la notion de gérant de fait) (1).

---

(1) Cf. infra n° 172.

68. Parmi les causes de cette approche nouvelle, il est possible de distinguer d'une part des phénomènes conjoncturels parmi lesquels figurent les crises économiques (crise de 1930 qui a coïncidé avec un accroissement de la responsabilité personnelle des gérants aux termes des décrets-lois de 1935; crise économique moins âpre de 1965-1968 qui a vu l'avènement de la loi du 13 juillet 1967) et les nombreuses faillites qui en sont le lot; d'autre part, il faut aussi rappeler un souci nouveau de la part du législateur et des juristes dans le sens d'un plus grand réalisme dans l'appréciation juridique du fonctionnement des sociétés.

69. Pour toutes ces raisons, il doit être donné à la notion de pouvoir un contenu moins abstrait (I) et il faut notamment rappeler les caractères exigés du pouvoir (II) par le droit fiscal et le droit de la Sécurité sociale pour son éventuelle prise en considération.

§ 1 Le contenu de la notion de pouvoir.

70. Il est de pratique courante de distinguer entre le contenu économique du pouvoir et son contenu juridique. En vertu de cette idée, il y aurait lieu de distinguer entre une notion juridique et une notion économique du pouvoir.

71. Cependant, en raison de la nouvelle analyse juridique de la notion de pouvoir tendant à ne plus prendre seulement en considération l'aspect formel de la fonction du gérant, il n'est plus possible de distinguer une notion juridique par opposition ou en complément d'une notion économique du pouvoir. Le droit intègre désormais dans son analyse l'aspect économique du pouvoir.

72. Ainsi, est-il plus exact de distinguer comme éléments constitutifs du pouvoir en tant que phénomène juridique (droit fiscal,

droit fiscal, droit de la Sécurité sociale et droit commercial), un élément matériel - l'activité de gestion et d'administration - précédemment dénommé "notion économique du pouvoir" et un élément formaliste (recouvrant l'ensemble des règles de forme au sens large auxquelles est soumis l'exercice du pouvoir) et précédemment envisagé en tant que notion juridique du pouvoir.

A. L'élément matériel du pouvoir.

73. L'élément matériel par lequel s'exprime le pouvoir est l'élément prédominant. Il donne au pouvoir un contenu visible et tangible. Il constitue l'essence même de ce phénomène qu'il rend objectivement mesurable parce qu'il concerne l'activité même du gérant.

74. En ce qu'elle est spécifiquement attachée à la qualité de gérant, cette activité répond à deux caractéristiques : il s'agit d'une activité d'administration et de gestion. Elle doit être exercée en toute souveraineté et indépendance.

1. L'activité de gestion et d'administration.

75. Il n'existe pas de définition légale, par le droit des sociétés, de l'acte de gestion (1) ni de la gestion elle-même (2). Il en est ainsi également de l'administration.

---

(1) Jean HEMARD : "la société à responsabilité limitée". Rép. soc. encycl. jur. Dalloz tome II. Chap. II "gérance des S.A.R.L." n° 967 p. 587.

(2) RIPERT par ROBLOT : tome 1 op. cit. n° 844 p. 522; n° 967 p. 587. Certains auteurs se sont attachés à préciser le mot gestion par rapport au mot disposition (HEMARD, TERRE, MABILAT : "sociétés commerciales" n° 460 p. 465). Mais cette distinction ne nous intéresse pas. Nous préciserons seulement que le mot "gestion" englobe certains actes de disposition dès lors qu'ils sont faits dans l'intérêt de la société et qu'ils entrent dans l'objet social.

76. Les réflexions doctrinales nous paraissent d'un médiocre secours. La quasi-totalité des auteurs envisage la fonction du gérant sur le plan "des pouvoirs" et non sur celui "du pouvoir". La différence dans la manière d'aborder le sujet est d'importance.

77. Dans la première hypothèse il s'agit en quelque sorte de dresser une liste énumérative des actes que le gérant PEUT faire (1). L'analyse tente de définir quels sont les actes entrant dans l'objet social (2) et de délimiter les compétences du gérant par rapport aux autres organes de la société. Le problème est, en réalité, de juger de la validité des actes effectués par le gérant.

78. Dans la deuxième hypothèse, la méthode ne se veut pas analytique. Elle envisage la question d'un point de vue synthétique. L'investigation porte sur les buts des actes de gestion et d'administration et non sur leur nature. Ceux-ci sont appréhendés en tant qu'éléments constitutifs du pouvoir. La gestion est définie, selon le Commissaire du gouvernement Marcel Martin (3), comme "l'accomplissement d'actes nécessaires au fonctionnement de la société" (4).

79. La jurisprudence sur la notion de gérant de fait nous renseigne avec utilité sur les actes caractéristiques du pouvoir du gérant (5). Ont été considérés comme relevant de la gestion (sans qu'il

(1) THALLER et PERCEROU : "Traité élémentaire de droit commercial" : n° 408-410; HOUPIN et BOSVIEUX : "Traité théorique et pratique des sociétés commerciales" : I n° 175.

(2) Claude BERR : "L'exercice du pouvoir dans les sociétés commerciales": thèse Grenoble 1961. Sirey édit. Paris 1962 : n° 66 p. 59 : "sous des formulations diverses, se retrouve l'idée que la gestion consiste à agir en vue de réaliser l'objet de la société".

(3) Concl. Comm. gouv. Marcel MARTIN sous C.E. 22 fév. 1960 req. n° 43.791 : Dr. fisc. 1960 n° 47 doctr.

(4) Définition reprise par M. Claude BERR dans sa thèse précitée n° 66 p. 59.

(5) Jean-Louis RIVES-LANGES : "La notion de dirigeant de fait au sens de l'article 99 de la loi du 13 juillet 1967" : D. 1975. chr. p.41.

soit nécessaire d'en établir une liste complète et détaillée) : la passation des marchés, l'achat de matériel, la vente de produits, la souscription d'emprunts, la conclusion des contrats de travail ... etc.

80. Si l'on prend soin d'analyser ces différents actes, on constate qu'ils impliquent généralement une activité de représentation; c'est-à-dire qu'ils mettent la société en relation avec les tiers : rapports avec les fournisseurs et les clients, rapports avec les banques, les institutions financières, les administrations fiscales et la Sécurité sociale... Les auteurs estiment que l'activité de représentation caractérise parfaitement le pouvoir du gérant (1).

81. Cependant, même formulée ainsi, la définition de la gestion ne rend pas suffisamment compte du caractère spécifique qu'elle donne à la notion de pouvoir du gérant. Ne pourrait-on pas dire, en exagérant à peine, que toutes les activités qui visent à faire fonctionner la société sont des activités de gestion ? Les associés non-gérants et même les salariés auraient une activité de gestion (2).

---

(1) Charles FREYRIA : "L'affiliation à la Sécurité sociale des dirigeants de sociétés" : op. cit.;
Claude BERR : thèse précitée n° 62 p. 57 : "Aux yeux des juristes, le rôle des gérants consiste essentiellement à passer des actes juridiques pour le compte de la société".

(2) Claude BERR : thèse précitée : n°_46 p. 47 ad notam; RIPERT par ROBLOT : op. cit. tome 1 : n° 786 p. 494.

Pour éviter de parvenir à une telle conclusion, il faut préciser que l'activité de gestion doit être exercée en toute souveraineté et indépendance.

2. L'activité de gestion doit être exercée souverainement.

82. Plusieurs éléments permettent d'établir le degré d'indépendance avec lequel est exercée l'activité de gestion. Il en est ainsi lorsque la personne exerce le pouvoir hiérarchique sur le personnel employé par la société ou détient la signature sociale (1). L'autorité hiérarchique (2) est, en particulier, considérée comme un attribut essentiel du pouvoir (3).

---

(1) Etienne HANUS : thèse précitée p. 142. Elle n'est toutefois pas un élément décisif : la signature sociale peut être attribuée à une personne ayant un rôle subalterne : Jean-Louis RIVES-LANGES : "La notion de dirigeant de fait..." : op. cit.

(2) L'autorité hiérarchique peut être définie comme : "la possibilité de commander ou donner des ordres à un agent et d'exiger que cet agent vous rende compte des actes qu'il a entrepris pour obéir à vos ordres: Jane AUBERT-KRIER : "Gestion de l'entreprise" : tome 1 collection U Thémis. P.U.F. édit. Paris 1969 p. 238.

(3) Jane AUBERT-KRIER : op. cit. p. 204; P.-F. DRUCKER : "La pratique de la direction des affaires" : les éditions d'organisation. Paris 1957; concl. comm. gouv. DUCAMIN sous C.E. 8 juil. 1963 : Dr. fisc. 1966 n° 26 bis p. 8.

Plus généralement, la souveraineté implique la faculté de décider de la politique commerciale et financière de l'entreprise (1).

> "les actes de gestion doivent être en mesure de décider du sort commercial et financier de l'entreprise" (2).

83. Ainsi, peut-on distinguer entre une activité de pure exécution et une activité de gestion dont l'objectif est de définir les tâches d'exécution et d'en coordonner la réalisation.

> "A ce niveau se placent toutes les opérations de planning, de gestion des stocks..." (3).

Il s'agit en somme d'une mission au plus haut niveau consistant "à gérer les hommes et les biens". Le gérant apparaît comme un chef d'entreprise. M. le Professeur Claude Berr pense que l'examen attentif de sa situation et des actes qui relèvent de son pouvoir montre qu'il est, au fond, investi d'une double fonction (4): à l'égard de l'entreprise dont la société n'est que la structure, il joue le rôle de chef, ce qui justifie la nécessité d'une gestion souveraine et indépendante, à l'égard de la société, il est l'organe chargé de personnaliser une entité purement juridique, lui permettant ainsi d'intervenir dans le commerce juridique.

---

(1) B. EFGRAFOFF, B. DELSOL, G. VIVIER : op. cit. p. 19 et 20; John-Kenneth GALBRAITH : "Le nouvel état industriel" : Bibliothèque des sciences humaines. N.R.F. Gallimard édit. Paris 1967 p. 60; Concl. comm. gouv. MERIC sous C.E. 7 févr. 1958 req. n° 35.819 : Dr. fisc. n° 39.

(2) Jean-Louis RIVES-LANGES : "La notion de dirigeant de fait..." : op. cit.; B. OPPETIT et A. SAYAG : "Les structures juridiques de l'entreprise" : op. cit. n° 24 p. 18.

(3) B. EFGRAFOFF, B. DELSOL, G. VIVIER : op. cit. p. 30 et suiv.

(4) Claude BERR : thèse précitée : n° 69 p. 62.

84. L'erreur consistant à imposer des obligations au gérant et à lui accorder des droits en faisant appel aux concepts propres au droit de l'entreprise doit, par conséquent, être comprise ainsi : le gérant effectue, en vertu du pouvoir qui est attaché à sa fonction, un certain nombre d'actes qui traduisent sa qualité de dirigeant d'entreprise. Il est donc normal que le législateur en tienne compte pour lui appliquer un certain nombre de règles justifiées par cette qualité. Mais, la justification se limite à cette constatation. Le législateur s'engage dans une voie condamnable lorsqu'il veut régir la situation fiscale et sociale du gérant en invoquant sa qualité de dirigeant social. La loi a tort de sanctionner le gérant en tant qu'organe social car cette qualité comporte principalement une fonction de représentation. La qualité de chef d'entreprise qui justifie ces droits et obligations se place sur un autre plan : celui de l'entreprise et non de la société.

La différence entre ces deux notions se retrouve au sujet de l'élément formaliste du pouvoir. La fonction de dirigeant d'entreprise n'est soumise à aucun formalisme particulier. Le pouvoir du gérant n'est, par contre, juridiquement consacré que s'il est entouré de certaines formes.

B. L'élément formaliste du pouvoir.

85. Le pouvoir est connu pour son avidité au secret. La forme sociale constitue un moyen privilégié pour le rendre anonyme. Pour éviter un tel danger et assurer la sécurité du commerce juridique, l'activité de gestion de haut niveau doit être entourée de certaines formes et d'une publicité appropriée. Le besoin d'assurer la sécurité de la gestion concerne deux domaines : les relations intra-sociales et les relations avec les tiers.

86. S'agissant des premières, le législateur a imposé une série de règles de forme dont le but est de permettre au pouvoir de s'exercer sans qu'il soit remis en cause à raison de son acquisition par les associés. Les règles édictées en matière de cessation de fonctions répondent au même impératif.

87. Les règles de publicité visent à protéger les tiers en leur permettant de connaître avec certitude qui est le gérant sans les obliger à vérifier quelle est la personne qui dirige effectivement la société.

88. Les règles de forme et de publicité constituent "l'élément formaliste" du pouvoir. A côté de leur finalité commune, elles ont comme point commun de mettre en œuvre une série de procédures; un formalisme dont il n'entre pas dans le propos de cette étude de faire un examen exhaustif.

1. Les règles de forme.

89. L'exercice du pouvoir dans les sociétés commerciales est normalement soumis à un certain nombre de règles de forme . Il en est ainsi de l'acquisition du pouvoir (conditions de forme relatives à la nomination) et de la perte du pouvoir (conditions de forme relatives à la cessation des fonctions).

90. La nomination du (ou des) gérants (s) est faite dans les statuts ou par acte ultérieur (1). S'il est nommé dans les statuts ou si

---

(1) "L'intérêt du gérant unique:permet d'imprimer à la direction générale de la société une unité de vue favorable au développement de l'entreprise". "En faveur de la pluralité de gérants, on peut faire valoir l'intérêt qu'il y a à organiser à l'intérieur de l'entreprise une certaine division du travail et la spécialisation des tâches. La pluralité de gérants permet aussi d'assurer la continuité des affaires sociales en cas notamment d'empêchement ou de décès de l'un des gérants". P. BEZARD : "S.A.R.L. Gérance, organisation, statut social". Juriscl. Dr. soc. Tome IV fasc. 74, n° 9, 10. Cf. aussi Bernard ALLIBERT : "La pluralité des gérants dans les S.A.R.L." Rev. soc. 1975.605.

son nom n'y a été inscrit qu'au cours de la vie sociale, le gérant est dit "statutaire". Primitivement, seul le gérant initialement nommé dans les statuts à la fondation de la société avait la qualité de gérant statutaire (1).

91. A défaut de désignation statutaire, le gérant est désigné par un acte ultérieur. Tous les auteurs soulignent que cette désignation doit être faite rapidement pour plusieurs raisons , d'une part, le nom du gérant doit figurer sur les actes déposés au greffe du tribunal de commerce en vue de l'immatriculation au registre du commerce et notamment dans la requête d'immatriculation et dans l'extrait des statuts devant être publiés dans un journal d'annonces légales (2). La société ne peut, d'autre part, fonctionner sans gérant (3).

92. La cessation des fonctions intervient pour quatre causes principales : l'arrivée du terme du mandat, le décès, la démission ou la révocation.

93. Parmi celles-ci, seule la démission est susceptible de poser certains problèmes, en particulier la démission en blanc. Cette dernière

---

(1) C. HOUPIN et H. BOSVIEUX :"traité théorique et pratique des sociétés civiles et commerciales" 5e édit. 1925 Tome I n° 172 et suiv. ; Ch. LYON-CAEN et L. RENAUD :"manuel de droit commercial Tome 2 n° 258; Cl. BERR :"l'exercice du pouvoir dans les sociétés commerciales" op. cit. n° 53 p. 55.
Depuis la L. 24 juil. 1966, ce qualificatif est dépourvu de toute conséquence juridique notamment quant aux conditions et effets de la révocation.

(2) Claude BERR : thèse op. cit. n° 57 p. 53; Jean ROUSSEAU :"les sociétés à responsabilité limitée - gérance - organisation - statut social" Jusriscl. des sociétés IV . 74. 1968.

(3) RIPERT par ROBLOT:"traité de droit commercial" op. cit. T.1 n° 959; THALLER et PERCEROU :"traité élémentaire de droit commercial" n° 399 et suiv.

consiste à signer un acte de démission sans le dater et à le remettre à un autre associé qui se chargera au moment voulu de le remplir (1). Dans certaines sociétés, notamment dans les filiales françaises des sociétés étrangères, l'accession à la fonction de gérant (lorsque la société à responsabilité limitée est choisie comme structure juridique de la filiale) est assortie de la signature d'une démission en blanc remise au chef de file de la majorité. Le moment venu, les archives sociales ne mentionnent qu'une banale démission pour convenances personnelles (2).

94. Sous l'empire de la loi du 7 mars 1925, les démissions en blanc étaient nulles (3). Sous le régime de la loi du 24 juillet 1966, les auteurs pensent qu'elle est valable sauf à prouver une intention frauduleuse (4). La fraude est fréquente : la démission en blanc

---

(1) Henri SOULEAU : "la démission des dirigeants de sociétés commerciales" R.T.D.Com. 1972.21; D. MARTIN :"la démission des organes de gestion des organes de gestion des sociétés commerciales (liberté et révocabilité)" Rev. soc. 1973.273.

(2) "Le statut des dirigeants de sociétés anonymes et de sociétés à responsabilité limitée" : Rev. fid. n° 109 p. 40. Exemple : a été assimilée à une révocation la démission en blanc du gérant d'une S.A.R.L. remise à l'associé maj. qui en fait usage : Cass. con. 5 jan. 1973 : D. 1973.587.

(3) Jean ROUSSEAU : note sous Cass. com. 5 jan. 1973 : J.C.P. 1974, C. I. 11.299 ; J.-L. AUBERT :"la révocation des organes d'administration des sociétés commerciales" R.T.D.Com. 1968.977.

(4) Bernard MERCADAL et Francis JANIN : "mémento pratique des sociétés commerciales" édit. Lefèvre Paris 1970 n° 610; Théophile HASSLER : "la démission en blanc des dirigeants de sociétés commerciales" mémoire D.E.S. Strasbourg 1974.

est un mécanisme généralement usité dans le but de faire échec aux règles de la révocation (1).

2. Les règles de publicité.

95. Elles sont multiples. A côté de la publicité fiscale (2), le droit des sociétés impose une série de règles qui produisent des effets importants.

96. Ainsi, l'immatriculation au registre du commerce a comme conséquence de rendre la qualité de gérant opposable aux tiers. L'activité du gérant, élément matériel du pouvoir, se trouve ainsi consacrée juridiquement dans les rapports de la société avec les tiers.

97. Chronologiquement, la publicité comporte, après la constitution de la société :

---

(1) J. AUTESSERRE :"nature juridique et conditions de révocation des gérants de sociétés, notamment de ceux de S.A.R.L." D. 1957 ch. 21 (droit antérieur à la réforme de 1966) ; J.-L. AUBERT : "la révocation des organes d'administration des sociétés commerciales" R.T.D. Com. 1968.977 (droit positif); sur les règles de la révocation remaniées en 1966 et l'influence sur le fonctionnement des sociétés: Claude CHAMPAUD : "La situation personnelle des dirigeants de sociétés de famille et la réforme de 1966" : in Mélanges en l'honneur de Daniel BASTIAN . Librairies techniques édit. Paris 1974 Tome 1 p. 35.

L'hypothèse d'une démission masquant une révocation se rencontre lorsqu'il existe une gérance collective : "en cas de désaccord grave (entre les gérants), on peut être réduit, si la révocation s'avère délicate, à décider, à solliciter la démission du ou des gérants à l'origine du conflit" : Pierre BEZARD : Juriscl. soc. Tome IV fasc. 74$_1$ n° 9 op. cit.

(2) Les articles 222 C.G.I. et 23 A de l'annexe IV du même code précisent que : "les sociétés à responsabilité limitée sont tenues ... de faire une déclaration des noms, prénoms et domiciles des gérants".

1° Un avis à insérer dans un journal d'annonces légales comportant

"les noms, prénoms usuels et domicile des associés tenus indéfiniment des dettes sociales"

(ne concerne pas les associés de sociétés à responsabilité limitée par conséquent).

2° Une mention au Bulletin des Annonces légales obligatoires (B.A.L.O.)

3° Une déclaration de conformité.
Il semble que les noms des gérants doivent figurer sur ces deux documents (1);

4° Le dépôt au greffe du tribunal de commerce du siège de deux exemplaires certifiés des statuts et notamment de

"deux copies de nomination des personnes membres des organes de gestion et de contrôle de la société" (2).

5° L'immatriculation elle-même au registre du commerce.

98. Enfin, tout changement intervenu dans la gérance devra également faire l'objet d'un avis dans un journal d'annonces légales (3). Il devra être mentionné sous forme d'inscription modificative au Registre du commerce (4). A cet effet une déclaration devra être faite dans un délai d'un mois (5).

---

(1) J. ROUSSEAU : "Les sociétés à responsabilité limitée - gérance - organisation - statut social" op. cit. n° 82 p. 13.

(2) Art. 55 D. 23 mars 1967 relatif au Registre du commerce.

(3) Art. 287 D. 23 mars 1967 relatif au R.C.
Toutefois, le simple renouvellement du mandat de gérant n'entraîne aucune obligation de publicité, en ce sens : Rép. min. justice n° 83 386 à CHARRET : J.O. déb. Ass. nat. 17 déc. 1969 p. 5002, J.C.P. 1970. C.I. 87.455; Rép. min. justice à ARNAUD : J.O. déb. Ass. nat. 4 mars 1972 p. 519, Rev. soc. 1972.551.

(4) J. DUCOULOUX-FAVARD : article "Publicité" encycl. jur. Dalloz. Répertoire des sociétés tome 2.

(5) Art. 33 D. 23 mars 1967 relatif au R.C.

99. Lorsque la publicité relative à la nomination a été faite, la qualité de gérant est opposable aux tiers. Inversement lorsque la cessation de fonctions a été publiée, le gérant peut s'en prévaloir à l'égard des tiers.

100. On remarquera toutefois qu'en vertu des règles mêmes qui gouvernent l'opposabilité et de la notion de gérant de fait, la personne qui exerce le pouvoir dans la société mais dont la décision de l'assemblée générale la nommant gérant n'a pas été publiée, peut être poursuivie finalement en tant que dirigeant social (1).

Lorsqu'il est établi que les éléments constitutifs du pouvoir sont réunis, il est nécessaire que celui-ci réunisse certains caractères indispensables à sa prise en considération comme critère d'identification du gérant.

§ 2 Les caractères du pouvoir.

101. Pour être attributif de la qualité de gérant, le pouvoir doit présenter deux caractères. Il doit être effectif et constant.

102. Ces conditions sont spécifiques au droit fiscal et accessoirement au droit de la Sécurité sociale. Elles ont été dégagées en particulier par la théorie de la gérance de fait

103. La notion de "pouvoir" effectif et constant ne figure pas dans la jurisprudence. Celle-ci emploie le terme de "contrôle" et l'impropriété de ce dernier mot nous conduit à lui préférer celui de pouvoir. Le contrôle implique une appréciation de l'étendue (ou de l'intensité) du pouvoir, alors qu'il s'agit ici d'établir son existence.

(1) Pour l'application de l'article 431 L.24 juillet 1966 : ex. Cass. crim. 6 mars 1966. Bull. cirm. n° 81 p. 179.

Par conséquent il est plus correct de parler de "pouvoir effectif et constant".

104. D'autres qualificatifs ont été employés pour caractériser le pouvoir. On a ainsi parlé de pouvoir "direct et permanent". Au terme "effectif" correspond celui de "direct", et au terme de "constant" celui de "permanent". Il ne semble pas que ces différences de terminologie revêtent une signification particulière quant au fond. C'est pourquoi, on se référera au vocabulaire de la jurisprudence qui emploie les premiers qualificatifs.

A. L'effectivité du pouvoir.

105. Le pouvoir est effectivement exercé lorsque le gérant se consacre à l'activité de gestion dont il a été chargé. Exprimée négativement, la notion d'effectivité implique que le gérant n'exerce pas le pouvoir d'une manière purement virtuelle. Ainsi les juges refusent de considérer comme gérant une personne qui n'exerce pas effectivement le pouvoir.

106. L'hypothèse la plus courante est celle d'une personne titulaire d'une délégation de pouvoir pour agir au nom de la société et qui, à ce titre, pourrait être qualifiée de gérant de fait. Il importe de rechercher si elle fait effectivement usage de cette délégation. La signature sociale prend souvent la forme d'une procuration bancaire. Le Conseil d'Etat a décidé qu'un associé fondé de pouvoirs qui avait la faculté d'agir de la façon la plus étendue pour gérer les affaires sociales, mais qui n'avait jamais exercé la fonction, ni participé aux décisions, ne pouvait être considéré comme gérant (1).

---

(1) C.E. 7 décembre 1964 req. n° 59.021 : B.O.C.D. 1965. II. 2910.

107. Le problème se pose dans les mêmes termes, mais dans un contexte différent, à propos des suppléants-gérants nommés dans les statuts (1). Il a été demandé au juge de statuer sur leur éventuelle prise en compte dans le calcul de la majorité. Ces suppléants n'ont pas la qualité de gérant de plein droit selon les statuts. La fonction à laquelle ils ont été nommés n'est que virtuelle. Généralement leur entrée en fonctions est déterminée par l'incapacité physique (maladie ou décès) du gérant de droit. Il s'agit, en somme, de savoir quand le pouvoir du suppléant-gérant cesse d'être virtuel, pour devenir effectif auquel cas il peut être considéré comme gérant à part entière. Le Conseil d'Etat a fait sien ce raisonnement dans les rares espèces où la présence de suppléants suscitait un doute quant au caractère réellement minoritaire de la gérance. Il a décidé qu'il ne fallait pas considérer les suppléants comme des gérants lorsque les statuts prévoient le remplacement des gérants statutaires par ces derniers en cas de maladie (2). Dans ce cas leur pouvoir est purement virtuel. Par contre, si les mêmes suppléants exercent le pouvoir conjointement avec le ou les gérant(s) en fonctions, ils doivent être considérés comme gérant(s) à part entière (3).

(1) J. BURGARD : "la suppléance du gérant dans la S.A.R.L." Rev. soc. 1958 p. 8.

(2) C.E. 24 février 1936 cité au Lamy fiscal des sociétés T. 2 1974 n° 2161 p. 566; S.J. 1936.951; C.E. 11 mai 1936 req. n° 50.600 R.O. 6447 : ne peuvent être considérés comme gérants, les associés nommés co-gérants pour une durée de deux ans qui ne peuvent exercer que les attributions déléguées sous sa propre responsabilité par le gérant à vie, lequel possède seul la signature sociale et qui, en l'absence de toute délégation de cet ordre, n'ont pas participé en fait à la direction de l'entreprise.

(3) B.O.C.D. 1930 p. 52; Rep. min. 20 mars 1939 n° 7170 p. 1189; E. HANUS : thèse op. cit. p. 136.

B. La constance du pouvoir.

108. La jurisprudence parle de pouvoir "constant". Il est plus exact de dire que le pouvoir doit être habituel. La constance signifie la répétition non-interrompue d'un même fait; l'habitude suppose la reproduction renouvelée et fréquente des actes caractéristiques de l'activité de gestion. Formulé négativement, le caractère habituel revient à exiger du pouvoir qu'il ne soit pas simplement occasionnel.

109. Il a été jugé que, de l'usage purement occasionnel de la signature sociale ou de la procuration bancaire, on ne peut induire la qualité de gérant (1). Ainsi en est-il de la personne qui exerce les prérogatives du gérant pendant les seules absences du gérant statutaire (2).

110. Cette solution est conforme à la doctrine administrative. L'administration estime qu'il n'y a pas lieu de considérer comme gérant, l'associé qui s'est substitué occasionnellement au gérant pendant son absence, dans le but d'assurer la continuité de la marche de la société (3).

111. Ces décisions méritent l'approbation. Il faut se rappeler, en effet, que le statut du gérant au regard de la Sécurité sociale et du fisc a été conçu en fonction des avantages que procure le fait d'être dirigeant social. Or, dans l'hypothèse précitée, le "gérant occasionnel" a exercé ces fonctions dans le seul but de ne pas laisser dépérir la prospérité sociale. Il serait, en conséquence, néfaste, de décourager de telles initiatives en appliquant à ceux qui les prennent, des règles à bien des égards pénalisantes.

---

(1) C.E. 19 nov. 1965. req. 32.669 : Rec. Lebon. Tables décennales 1955-1964 Tome III n° 714 p. 339; C.E. 5 fév. 1969 req. 72.310 et 72.311 : cité Rev. fid. (n° 497) n° 171 p. 73; C.E. 18 juillet 1973 : Rec. Lebon p. 520.

(2) C.E. 13 juillet 1965 req. 64.278 : Rev. fid. (n° 497) n° 171 p. 73

(3) Rép. min. des fin. et de l'éco. à Gaborit 12 jan. 1955 : J.O. déb. Ch. dép. 1955 p. 24.

112. Lorsque le pouvoir a été identifié au sein de la société, que les caractères d'effectivité et de constance ont été établis, on est en mesure de connaître le gérant. En raison de certains caractères propres à la Société à responsabilité limitée, l'identification du gérant en tant que détenteur du pouvoir, peut cependant, soulever certaines difficultés. Plusieurs personnes associées au fonctionnement de la société détiennent, en effet certains "pouvoirs" qu'il n'est pas toujours aisé de distinguer "du pouvoir" propre au gérant.

SECTION DEUXIEME : L'IDENTIFICATION DU GERANT EN TANT QUE DETENTEUR DU POUVOIR

113. La société à responsabilité limitée se distingue nettement de la société anonyme (1) par sa résistance très marquée à la répartition des tâches en son sein. Il en résulte, comme le montre l'abondante jurisprudence, une fréquente confusion entre la fonction de gérant et d'associé d'une part, et celle de salarié d'autre part.

§ 1 La distinction entre la fonction de gérant et la fonction d'associé

114. En se référant abstraitement aux pouvoirs que le droit des sociétés reconnait au gérant et à l'associé, il apparaît impossible qu'une confusion entre les deux fonctions puisse exister. Chacun a une compétence définie au sein de la société. On a même pu dire qu'il existait "une distribution des pouvoirs" dans la société (2). A moins de violer la loi et les statuts, ni le gérant ni l'associé ne peuvent outrepasser leurs pouvoirs.

---

(1) Jean PAILLUSSEAU : "La société anonyme; technique d'organisation de l'entreprise" : Thèse. Bibliothèque de droit commercial, tome 18. L.G.D.J. édit. Paris 1967 p. 154.

(2) RIPERT par ROBLOT : "Traité de droit commercial" op. cit. n° 786 p. 494.

115. Pour l'application du droit fiscal et du droit de la Sécurité sociale, cette méthode d'approche est totalement inopérante et irréaliste. Sur le terrain du fait, on constate que, dans certains cas, il est difficile de déterminer à quel titre, d'associé ou de gérant, une personne agit (1).

116. Il en est ainsi lorsque l'importance de la participation au capital social confère à un associé un contrôle plus ou moins étendu sur la marche de la société (2). Le contrôle implique la possibilité d'orienter dans un sens voulu les décisions relevant de la compétence des associés. Par conséquent l'associé contrôlaire entre en concurrence avec le gérant dans la détermination des choix économiques de l'entreprise et il faudra distinguer entre l'activité exercée au titre du contrôle et celle exercée au titre du pouvoir.

117. Selon une jurisprudence constante, le Conseil d'Etat affirme que le simple contrôle est différent du pouvoir exercé par le gérant (3). Le contrôle résulte de l'exercice des droits reconnus aux associés par la loi. Ces droits peuvent être des droits individuels ou collectifs. Ils confèrent un "pouvoir" de surveillance sur la gestion du gérant (4).

---

(1) Etienne HANUS : thèse précitée p. 144.

(2) Sur la définition précise du contrôle : cf. infra n° 342.

(3) C.E. 25 oct. 1948 cité thèse HANUS p. 144.Cf. aussi : C.E. 1er juin 1962 req. 52.090 et 18 mars 1963 req. 58.670 et 58.671 : in Rev. fid. "La S.A.R.L." op. cit. n° 232 p. 84.

(4) Indépendamment du droit qui appartient aux associés de nommer et de révoquer les gérants, ils sont appelés à contrôler la gestion (approbation des comptes et des conventions intervenues entre le gérant et la société...) et à intervenir dans la vie sociale pour certains actes importants : RIPERT par ROBLOT "Traité de droit commercial" op. cit. T.1 n° 974 p. 592 et s.; A. CHOUKROUM : "Les droits des associés non-gérants dans les S.A.R.L." : Thèse Paris 1957.

Le gérant exerce une action quotidienne dans la société tandis que l'associé a pour rôle d'approuver ou de contester la gestion de manière épisodique en assemblée générale. Le Conseil d'Etat a ainsi décidé dans un arrêt du 13 juillet 1965 (1) que si l'associé ne dépasse pas les pouvoirs réservés à l'assemblée générale, il ne peut être considéré comme gérant.

118. La jurisprudence fiscale et sociale concorde sur ce point avec celle de la juridiction commerciale. Dans un arrêt récent, la Cour d'Appel de Paris (2) a décidé que la gestion doit être distinguée du droit de contrôle que tout associé tient de la loi et des statuts. La qualité d'associé majoritaire ne peut être regardée en soi comme impliquant une participation effective à la gestion de la société.

§ 2 La distinction entre la fonction de gérant et la fonction de salarié

Bien qu'une tendance récente de la doctrine - à notre point de vue encore trop limitée - mette l'accent sur le caractère professionnel de la fonction de dirigeant social (3), le législateur reste attaché aux conceptions classiques qui voient d'abord dans celui-ci le mandataire des associés. Il en résulte en théorie, une incompatibilité totale entre la qualité de gérant et celle de salarié. Sur le terrain du fait on décèle toutefois un certain nombre d'hypothèses dans lesquelles la confusion entre les deux fonctions ne relève pas d'une simple construction intellectuelle et dont il est intéressant d'analyser les causes.

---

(1) C.E. 13 juillet 1965 req. 59.036 : Rev. fid. n° 497 p. 72 n° 168.

(2) C.A. Paris 16 mai 1975 1ère espèce : D. 1975 som. p. 121 note anonyme.

(3) Voir notre conclusion générale.

A. Les causes de la confusion.

119. Elles sont diverses et résident tantôt dans l'imprécision relative du concept de gestion, tantôt dans la faculté offerte au gérant de se lier à la société par un contrat de travail et de devenir ainsi salarié au sens du droit du travail. L'idée générale qui s'en détache conforte la thèse du caractère professionnel de l'activité exercée par le gérant.

1. Les difficultés relatives à l'imprécision de la notion de gestion.

120. Il est très rare qu'une Société à responsabilité limitée puisse fonctionner grâce à l'activité du seul gérant. Celui-ci est très souvent conduit à s'attacher les services de personnes extérieures au pacte social auxquelles il confie un domaine particulier de la gestion (direction technique ou commerciale, comptabilité, direction administrative, voire direction du personnel pour les grandes sociétés employant un nombre important de salariés). Le recours à un personnel salarié est de plus en plus indispensable, et donc fréquent, en raison de la technicité accrue de tous les domaines de la gestion. La société s'attachera les services de ces collaborateurs en concluant avec eux des contrats de travail.

121. Au niveau du personnel subalterne, aucune possibilité sérieuse de confusion avec la fonction de gérant, n'est concevable. Par contre, la confusion est possible avec les salariés exerçant des fonctions de direction. L'activité de haut-niveau qui leur est confiée ne procède plus de la simple exécution. Elle suppose un certain degré d'initiative et de responsabilité dans le domaine dans lequel elle s'exerce et se rapproche ainsi de la fonction propre du gérant (1).

(1) Inversement le gérant "peut aller au-delà du travail de direction et apporter une part très grande au travail d'exécution : Jane AUBERT-KRIER : "Le gouvernement de l'entreprise" : op. cit. p. 39.

122. Il s'agit alors de qualifier l'activité en cause. La question ne relève pas d'une simple hypothèse d'école. Il est fréquent que le juge soit amené à se prononcer sur la nature juridique de l'activité exercée par un directeur technique, commercial ou comptable.

123. Au regard de ce qui constitue plus spécifiquement l'activité de représentation, un auteur a envisagé l'éventualité d'une confusion entre la fonction du gérant et celle d'agents de la société qui sont qualifiés de "représentants" (1). Il en serait ainsi de tous ceux qui sont titulaires d'un "contrat de représentation" et qui, sous réserve des différences tenant à leur appellation de représentants, placiers ou démarcheurs, ont pour mission de visiter une clientèle et de prendre des commandes (2). Entre également dans cette catégorie, le chef du service achats ou ventes qui passe de nombreux contrats qui engagent la société. Bien qu'elle soit souvent réservée à un domaine particulier de l'activité de la société (limitation matérielle ou géographique), cette fonction de représentation ne se distingue guère, en fait, de l'activité de représentation du gérant (3). Chacune consiste à créer des rapports juridiques entre la société et d'autres personnes juridiques. Rien ne différencie

---

(1) Cl. BERR : "L'exercice du pouvoir dans les sociétés commerciales" : Thèse op. cit. n° 1 p. 17.

(2) L'exemple choisi par Cl. BERR est d'ailleurs mauvais puisque les V.R.P. ne sont pas soumis au lien de subordination caractéristique du contrat de travail. Sur l'évolution de leur statut : "Le droit de la distribution" Ouvrage collectif. Bibliothèque du droit de l'entreprise tome 4. Librairies techniques édit. Paris 1975 n° 408 p. 331-332; Jean GUYENOT : "La condition juridique du V.R.P." : Rev. "Les petites affiches" 1975 n° 96 et suiv.

(3) Lorsque la gérance est collective, il est fréquent que chaque gérant se voit confier la gestion d'un domaine particulier de l'activité de la société. L'éventuelle limitation matérielle du pouvoir qui en résulte ne saurait constituer un critère décisif.

le directeur salarié du gérant lorsque ceux-ci négocient par exemple avec les banques si ce n'est la nature juridique de leur pouvoir qui n'apparaît pas, bien sûr, sur le terrain du fait. On ne rencontre cependant aucun cas de jurisprudence où les juges ont été confrontés à une hypothèse de confusion de ce genre.

2. Le gérant peut être salarié.

124. La loi offre au gérant la possibilité de conclure un contrat de travail avec la société (1). Cette faculté est difficilement acceptable au plan théorique. On conçoit, en effet, difficilement, qu'une fonction d'autorité et de décision soit compatible avec la subordination que suppose nécessairement le contrat de travail. Au plan pratique le cumul entre le mandat social et l'état de salarié est également accueillie avec beaucoup de réserves. L'opération est suspecte : on y voit volontiers une intention frauduleuse tendant à tourner les règles concernant la révocation.

125. Le législateur a, par conséquent, soumis le cumul à certaines conditions (2). Le contrat de travail doit respecter la procédure de l'article 50 de la loi du 24 juillet 1966. L'assemblée générale des associés doit l'approuver sur rapport du gérant ou du commissaire aux comptes lorsqu'il en existe un.

(1) RIPERT par ROBLOT : "Traité de droit commercial" op. cit. tome I n° 963 p. 585; Emmanuel du PONTAVICE : "Le cumul d'un contrat de travail avec la qualité d'organe social" : Journ. soc. 1971 art. 50.256 : Jean ROUSSEAU : Juriscl. fisc. op. cit. n° 5; Rép. min. Justice à Bernard COUSTE : J.O. déb. Ass. nat. 18 avr. 1968 p. 7467.

(2) RIPERT par ROBLOT : "Traité de droit commercial" op. cit. tome 1 n° 965 p. 586 ad notam, n° 977 p. 595; Claude CHAMPAUD : observ. sous C.A. Reims 4 nov. 1969 : R.T.D.Com. 1970.420.

126. Le gérant pourra conclure un contrat de travail avec la société au titre d'une fonction particulière au sein de la société. Généralement il s'agit d'un poste de direction technique. Il est bien évident, sous peine de nier la spécificité même de la fonction de dirigeant social, que le gérant ne pourra se voir accorder un contrat de travail en raison des tâches d'administration et de gestion rentrant dans la définition du pouvoir.

La distinction entre la fonction de gérant et la fonction salariale implique donc une qualification du pouvoir.

B. La mise en œuvre de la distinction entre la fonction de gérant et la fonction salariale.

127. Pour qualifier la nature du pouvoir exercé, et par voie de conséquence la fonction, la jurisprudence examine dans quelles conditions s'exerce cette activité. S'il est constaté un rapport de subordination, la personne intéressée ne peut être considérée comme gérant (1).

128. A l'opposé, l'absence de lien de subordination conduit la jurisprudence à qualifier de gérant un associé assumant les fonctions de

---

(1) Un arrêt particulièrement significatif a décidé qu'un directeur général détenteur de 49% des parts ne pouvait être considéré comme gérant car, aux termes de son contrat de travail, il ne pouvait engager le personnel et en fixer la rémunération sans l'accord du gérant et devait se faire représenter en cas de maladie. Il fut licencié après dix huit mois de maladie : C.E. 1er juin 1962 : Dr. fisc. n° 29/30.1962 n° 756; Cf. aussi : C.E. 3 mai 1948 : Rev. fid. "La S.A.R.L." op. cit. n° 232 p. 84; C.E. 13 juillet 1965 req. 69.036, 5 mai 1967 req. 69.219, 3 mai 1968 req. 69.676 : cités Rev. fid. n° 497 op. cit. p. 74 n° 179; C.E. 4 nov. 1970 : Dr. fisc. 1970.II n° 1436 ; C.E. 18 juillet 1973 : R.T.D.Com. 1973.939 note R. BLANCHER ; C.E. 10 juillet 1974 : G.P. 1975 11-13 mai p. 21.

directeur technique qu'aucune subordination ne lie en réalité à la société dont la gérante statutaire est par ailleurs sa femme (1).

129. Ainsi, la subordination résulte de la soumission au pouvoir hiérarchique dans la société. Seuls les "représentants-dirigeants" selon l'expression d'un auteur échappent à celui-ci, parce qu'ils sont au sommet de la hiérarchie du commandement au sein de la société (2). Les "représentants-salariés" leur sont hiérarchiquement inférieurs et n'agissent que dans le cadre des instructions qu'ils reçoivent des premiers (3).

130. Mais la subordination ne résulte pas nécessairement d'un contrat de travail, encore que l'impossibilité de pouvoir produire un contrat de travail puisse être retenue comme tendant à démontrer l'absence de lien de subordination (4).

131. La difficulté que présente l'identification du gérant en fonction de la notion de pouvoir ne réside pas uniquement dans la possible confusion avec d'autres personnes exerçant au sein de la société certaines fonctions. Elle vient aussi de l'impossibilité d'analyser l'admission ou l'exclusion de la qualité de gérant en fonction de la notion de pouvoir. Il s'agit alors de limites au recours à la notion de pouvoir pour identifier le gérant.

---

(1) C.E. 3 nov. 1933 req. n° 31.507, 2 nov. 1936 req. n° 53.564 : Rev. fid. n° 497 op. cit. p. 73 n° 173; C.E. 7 fév. 1958 req. n° 35.819 B.O.C.D. 1958.II.555; C.E. 4 jan. 1962 req. n° 53.775 et 53.776 : B.O.C.D. 1962.II.1916 et Rec. LEBON p. 6; C.E. 11 jan. 1962 : Rec. LEBON p. 6 : C.E. 8 mars 1963 : Rec. LEBON : 143; C.E. 28 juin 1963 req. n° 55.848 et 55.934 : Rec. LEBON 405; C.E. 26 jan. 1966 req. n° 61.436 : B.O.C.D. 1966.II.3290.

(2) HANUS : Thèse précitée p. 2.

(3) Claude BERR : "L'exercice du pouvoir dans les sociétés commerciales" op. cit. n° 1 p. 18; B. OPPETIT et A. SAYAG : "Les structures juridiques de l'entreprise" n° 25 p. 18.

(4) C.E. 6 mars 1968 req. n° 64.674 : Rev. fid. n° 497 op. cit. : p. 73 n° 173.

CHAPITRE SECOND

LES LIMITES AU RECOURS À LA NOTION DE POUVOIR POUR IDENTIFIER LE GÉRANT

132. Le pouvoir résulte de la conjonction de deux éléments : un élément matériel et un élément formaliste. Par conséquent seule la personne dont le pouvoir répond à cette double exigence, peut être considérée comme gérant.

Deux limites atténuent cependant la portée de cette affirmation. La jurisprudence dans un premier temps, et la doctrine ensuite, ont dégagé deux notions nouvelles : la notion de gérant de droit (section I) et la notion de gérant de fait (section II). La première insiste sur l'élément formaliste du pouvoir tandis que la seconde se contente de l'élément matériel, constitutif à lui seul de la qualité de gérant.

133. La distinction entre ces deux notions n'a été consacrée législativement que très récemment. Les innombrables décisions jurisprudentielles qui l'ont préparée constituent vraisemblablement l'un des particularismes les plus marquants du statut du gérant de Société à responsabilité limitée au regard du droit fiscal et de la Sécurité sociale.

SECTION PREMIERE : LA PREMIERE LIMITE : LA NOTION DE GERANT DE DROIT

134. La notion de gérant de droit privilégie l'élément formaliste du pouvoir. Généralement le gérant de droit est aussi la personne qui dirige la société et en assure la représentation. Il n'y a donc pas d'objection à la prise en compte du gérant de droit comme détenteur du pouvoir.

135. Dans certains cas, cependant, le droit considère comme gérant, une personne qui n'exerce aucunement le pouvoir tout en ayant été nommée gérant. La notion de pouvoir ne constitue plus le fondement de la qualité de gérant.

136. La définition et la détermination du gérant de droit ne soulèvent aucun problème particulier. Le gérant est la personne qui a été nommée à cette fonction par la collectivité des associés (dans les

statuts ou par acte séparé). Cette nomination a fait l'objet de la publicité requise (1).

On remarquera également que la notion de gérant de droit n'a aucune finalité pratique comme la théorie du gérant de fait. Son unique utilité est d'expliquer certaines solutions réfractaires à l'analyse classique du pouvoir.

137. Celles-ci sont de deux types. Dans certains cas la qualité de gérant est prise en compte malgré le non-exercice de fait du pouvoir. Dans d'autres, l'impossibilité juridique d'exercer le pouvoir ne fait pas obstacle à ce que l'intéressé soit considéré comme gérant.

§ 1 L'attribution de la qualité de gérant malgré le non-exercice de fait du pouvoir

138. Cette limite au recours à la notion de pouvoir recouvre des situations très diverses. Ainsi, certaines décisions ont reconnu la qualité de gérant à des personnes n'ayant jamais exercé l'activité que l'on attend normalement d'elles. D'autres ont exercé le pouvoir mais l'ont abandonné à un moment donné, soit définitivement, soit temporairement.

---

(1) Les gérants-adjoints ont la qualité de gérants de droit. La jurisprudence fiscale en décide ainsi : C.E. 4 mai 1936 req. n° 49.696 - G.P. 1936.2.276, B.O.C.D. 1936 p. 450 : "Doivent être considérés comme associés-gérants, les gérants-adjoints prévus par les statuts qui interviennent dans la gérance quand ils le jugent à propos, et doivent être consultés pour les actes importants.

Selon une réponse ministérielle en date du 20 mars 1930 (J.O. déb. ch. dép. p. 1189 n° 7170), sont gérants-adjoints : les membres d'un conseil d'associés-gérants qui ont délégué leurs pouvoirs à l'un d'entre eux quand ils ont conservé pratiquement l'exercice de leurs fonctions. Cf. dans le même sens E. HANUS : Thèse op. cit. p. 136.

139. Il semble que la jurisprudence la plus importante concerne le cas du gérant n'exerçant pas ses fonctions (cessation de fonctions, ou gérant n'ayant jamais exercé). Il est moins fréquent, par contre que les tribunaux soient saisis de cas où le gérant n'exerce que temporairement ses attributions.

A. Le cas du gérant n'exerçant pas ses fonctions.

140. L'hypothèse extrême est celle du gérant qui n'a jamais participé à la direction et à la gestion de la société. Le Conseil d'Etat a été appelé à juger d'un cas de ce genre : il s'agissait d'un gérant, membre d'un collège, qui n'avait jamais exercé ses fonctions, mais à qui aucune décision sociale n'avait retiré le mandat et qui continuait, de surcroît à percevoir un traitement. Le juge de l'impôt a estimé que l'Administration fiscale avait eu raison de prendre en compte les parts de cet associé, car sa nomination en tant que membre du collège de gérance lui conférait la qualité de gérant. Peu importe qu'il ait pris part ou non à la gestion de la société (1).

141. Cette décision concernait l'application du régime fiscal de la rémunération. Or, si l'on se réfère à la philosophie générale qui est supposée inspirer cette réglementation, on ne peut que critiquer

---

(1) C.E. 9 décembre 1932 : Juriscl. fiscal "Impôts directs" Traité Tome 4 fasc. 270 n° 45; C.E. 24 février 1960 (req. n° 46.418 : Bull. contr. dir. Dupont 1960 p. 142.
Contra : C.E. 22 fév. 1960 : Dr. fisc. 1960 n° 47 doctr. concl. M. MARTIN : arrêt qui a décidé qu' "un gérant de droit ne peut être considéré comme gérant au sens du droit fiscal, car il n'a jamais exercé d'actes de gestion". Mais il ne semble pas qu'il faille donner à cet arrêt la portée qu'il parait avoir. Il existait en effet une incertitude sur la régularité et l'opposabilité de la nomination du gérant.

cette solution. Le désintéressement du gérant de la marche de la société ne justifie pas en effet l'application d'un statut entièrement construit autour de l'idée de pouvoir (1). Au plan pratique cette jurisprudence mérite, il est vrai, l'approbation : il appartient au gérant de régulariser sa situation et d'accorder le droit au fait s'il n'exerce pas ses fonctions.

142. Lorsqu'il s'agit d'appliquer des règles de responsabilité, il est également normal de sanctionner le gérant de droit même si les fautes ne peuvent lui être imputées directement en raison de son inactivité. Il serait trop facile de s'abriter derrière sa propre carence pour échapper à toute sanction. La Cour de Cassation en a décidé ainsi dans le domaine du droit des sociétés (2). On peut penser qu'en matière de responsabilité fiscale (article 1724ter C.G.I.) ou sociale (article L.151 C.S.S.), sans pouvoir s'autoriser d'exemples jurisprudentiels, une solution identique devrait s'appliquer.

143. Les juges se sont d'ailleurs engagés dans cette voie dans l'hypothèse où le gérant a cessé d'exercer ses fonctions, mais en ayant omis d'effectuer les formalités de publicité nécessaires. Dans la mesure où la cessation de fonctions ne relève pas simplement du fait et qu'elle

---

(1) RIVES-LANGES : "La notion de dirigeant de fait..." op. cit. : "on ne devient pas dirigeant en s'abstenant".

(2) Cass. crim. 22 jan. 1975 : Rev. soc. 1975.297 note J.H. : "Un gérant ne saurait tenter d'échapper à sa responsabilité pour les opérations sociales en invoquant qu'il n'intervenait pas, en fait, dans la gestion de cette société : la première obligation d'un gérant est d'exercer les pouvoirs que la loi lui attribue et s'il ne le fait pas, il commet une faute dont il répond en subissant les conséquences des actes de gestion qui ont été passés par un autre en raison de sa carence".
RIVES-LANGES : "La notion de dirigeant de fait..." op. cit. : "Les dirigeants de droit ne peuvent invoquer leur inertie qui est une faute".

a une cause juridique, il n'y a plus véritablement gérant de droit (1). Cependant il conserve au regard des tiers cette qualité. La démission, la révocation ou l'arrivée du terme du mandat sont inopposables aux tiers.

144. La Jurisprudence de la Chambre criminelle est constante. L'hypothèse-type qui est soumise à sa "juris-dictio" est la suivante : une société en difficultés financières ne paie plus les cotisations de Sécurité sociale dont elle est redevable. Le gérant démissionne souvent avant que l'on arrive à cette situation. Le problème est alors de savoir si la responsabilité pour non-paiement des cotisations édictée par l'article L.151 C.S.S. peut être engagée contre lui. La réponse est délicate, lorsque les cotisations impayées sont dues pour la période postérieure à la démission, mais antérieure à la publication de l'acte la constatant. La jurisprudence statue dans le sens de la responsabilité (2), approuvée en cela par les auteurs (3). Elle ne peut se justifier par la détention

---

(1) Cf. supra n° 136.

(2) Cass. crim. 30 juin 1963 : Bull. inf. soc. 1963 p. 368; Cass. crim. 8 déc. 1965 : Bull. crim. p. 272 n° 614; Cass. crim. 10 oct. 1967 : D. 1968.6; Cass. crim. 28 fév. 1968 : Bull. crim. p. 171 n° 72, J.C.P. 1968.IV.60; Cass. crim. 7 mai 1968 : Bull. crim. n° 142; Cass. crim. 12 jan. 1971 : Bull. crim. n° 9; Cass. crim. 27 juin 1974 : D. 1974. I.R. p. 193.

(3) Yves SAINT-JOURS : "Le droit pénal de la Sécurité sociale" : Travaux et recherches de l'Université de droit, d'économie et des sciences sociales de Paris II. P.U.F. édit. Paris 1973 n° 55; Bernard BOULOC : note sous Cass. crim. 19 avr. 1972 : Rev. soc. 1972.741.

Contra : RIPERT par ROBLOT : "Traité de droit commercial" Tome 1 édit. 1972 n° 696 p. 411 : cet auteur estime que la règle de l'inopposabilité de la décision non-publiée ne concerne que la valeur des engagements de la société à l'égard des tiers, mais ne doit jouer aucun rôle lorsqu'il s'agit de déterminer jusqu'à quel moment la responsabilité des organes peut être engagée et cite dans ce sens : Cass. com. 23 fév. 1966 : Bull. civ. IV n° 119; C.A. Paris 17 juin 1966 : R.T.D.Com. 1966.1003 observ. Roger HOUIN.

Cette opinion est fort séduisante car elle semble correspondre à l'interprétation stricte des règles concernées. Elle est toutefois marginale et n'a rencontré qu'un très faible écho en jurisprudence.

du pouvoir au moment du non-paiement puisque le gérant a cessé toute activité. La doctrine approuve cependant la solution en faisant valoir qu'il est très vraisemblable que les difficultés financières qui ont conduit au non-paiement des cotisations sont imputables à la mauvaise gestion antérieure du gérant.

B. Le cas du gérant cessant son activité par intermittence.

145. Dans certaines Sociétés à responsabilité limitée de caractère familial, la gérance est collective afin de permettre à chaque membre de la famille de diriger l'affaire. C'est là une manière d'éviter les inconvénients tenant à l'hostilité des associés à l'égard d'un gérant unique (1).

146. Toutefois, la collégialité du pouvoir n'est pas toujours un avantage. Elle présente l'inconvénient inhérent à toute décision collective : la soumission à la règle de l'unanimité. Pour y pallier, la pratique a imaginé une solution intermédiaire entre la gérance unique et la gérance collective : il s'agit de nommer gérants les associés en prévoyant que ceux-ci exerceront le pouvoir alternativement et non simultanément. En général "le roulement" s'effectue sur une période d'une année et recouvre un exercice social complet (2).

147. L'Administration a été interrogée sur l'éventuelle prise en considération du gérant qui ne dirige pas la société pour le calcul de la majorité. Elle a répondu que le gérant doit être considéré comme gérant permanent au même titre que son collègue (3).

---

(1) D'où la pratique du Conseil de gérance.

(2) E. HANUS : Thèse op. cit. p. 136.

(3) Rép. min. à M. LAURENT 16 février 1935 : J.O. déb. ch. dép. p. 532; B.O.C.D. 1935.51.

148. Cette solution administrative est conforme aux règles commerciales relatives aux pouvoirs des gérants. L'article 49 al. 6 dispose que

> "les clauses statutaires limitant les pouvoirs des gérants qui résultent du présent article sont inopposables aux tiers".

Ces restrictions de pouvoirs sont souvent précisées dans un règlement intérieur. Elles sont cependant sanctionnées par l'inopposabilité; c'est-à-dire que les tiers sont en droit de les ignorer. Bien que le texte n'envisage que les "restrictions" de pouvoirs, on peut penser que la solution doit être identique en cas de retrait total du pouvoir pendant une certaine période. Cette interprétation serait conforme à l'esprit du texte. Il est difficile d'apprécier la fréquence de ce genre de pratique. L'absence de décision judiciaire (1) donne à penser que le système du roulement est rare. Toutefois, une jurisprudence inexistante n'est pas un argument décisif. L'unique enseignement indiscutable apporté par la solution adoptée par le fisc est sa conformité avec les principes du droit des sociétés.

La fréquence des litiges relatifs au cas où une personne est dans l'impossibilité juridique d'exercer le pouvoir offre la possibilité d'une réflexion plus vaste.

---

(1) Nous n'avons trouvé aucune décision publiée appelée à trancher un problème de ce type. E. HANUS (thèse op. cit. p. 136) affirme que "le Conseil d'Etat a considéré ces associés comme étant chacun gérant" sans citer de décisions à l'appui.

§ 2 L'attribution de la qualité de gérant malgré l'impossibilité juridique d'exercer le pouvoir

149. L'impossibilité juridique d'exercer le pouvoir peut résulter de plusieurs causes. Ainsi le fait de n'avoir pas été nommé gérant constitue une certaine forme d'impossibilité juridique. Toutefois, dans ce cas, intervient la notion de gérant de fait qui peut appeler à la qualité de gérant une personne dirigeant la société sans avoir été nommée à cette fonction.

150. Parmi les différentes hypothèses d'impossibilité juridique d'exercer le pouvoir, le règlement judiciaire et la liquidation des biens occupent une place importante et particulière. L'impossibilité d'exercer le pouvoir n'est toutefois pas totale, comme elle l'est, dans d'autres cas.

A. Les cas d'impossibilité juridique totale d'exercer le pouvoir.

151. Ils résultent tantôt des dispositions auxquelles sont soumis les gérants de nationalité étrangère, tantôt des déchéances et interdictions attachées à certaines condamnations.

152. Bien que le gérant ne soit pas commerçant (1), la loi exige qu'il soit titulaire de la carte de commerçant étranger lorsqu'il n'a pas la nationalité française (2). On sait toutefois que les ressortissants des Etats-membres de la Communauté économique européenne sont dispensés de cette obligation (3).

---

(1) RIPERT par ROBLOT : "Traité de droit commercial" : op. cit. n° 963.

(2) Sous peine de se voir infliger la sanction prévue à l'article 1 du D.12 nov. 1938 : emprisonnement de un à six mois et amende de 360.- à 72.000 francs.

(3) O. n° 69.815 du 28 août 1969 modifiant le décret du 12 nov. 1938 relatif à la carte d'identité de commerçant pour les étrangers.

153. La question de savoir si le gérant étranger non-titulaire de cette carte, pouvait être considéré comme gérant au sens de l'article 62 C.G.I. (statut fiscal de la rémunération) alors qu'il ne peut remplir légalement ses fonctions a été posée au juge fiscal. Dans une décision du 27 avril 1960, le Conseil d'Etat a estimé que cette infraction ne faisait pas obstacle à ce qu'il soit considéré comme gérant au sens du droit fiscal (1).

154. En matière d'affiliation au régime général de la Sécurité sociale, il n'existe ni doctrine administrative, ni jurisprudence sur la question. Tout porte à croire que la solution est identique. Deux arguments militent en ce sens : d'une part, lorsque la lettre des textes ne s'y oppose pas, les dispositions fiscales et sociales qui s'inspirent des mêmes principes, doivent s'interpréter identiquement; d'autre part, de nombreux traités conclus par la France affirment l'égalité des traitements entre ressortissants des pays signataires et les français (2).

155. En ce qui concerne les règles de responsabilité en matière fiscale ou en matière de Sécurité sociale, il semble également que le fait pour le gérant de ne pas être titulaire de la carte de commerçant étranger, ne constitue pas un obstacle à d'éventuelles poursuites. Ces règles sont, considérées en effet, comme des règles de police et de sûreté et reçoivent en vertu de l'article 3 C. civ. (3) une application territoriale. La qualité d'étranger est indifférente (4).

---

(1) C.E. 27 avril 1960 req. 44.534 : Dr. fisc. 1960 n° 42 comm. 474; B.O.C.D. 1960.II.1253 : Bull. contr. dir. Dupont 1960 p. 279.

(2) J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" : Dalloz édit. 1971 n° 387 p. 876 ad notam.

(3) Art. 3 al. 1er C. Civ. : "Les lois de police et de sûreté obligent tous ceux qui habitent le territoire".

(4) J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" : op. cit. n° 987 p. 875.

156. Les déchéances prononcées à la suite de certaines condamnations pénales, de la faillite personnelle ou d'une décision spéciale du tribunal (interdictions d'administrer et de gérer) (1) visent à empêcher le gérant d'exercer le pouvoir (2). Comme elles sont édictées dans un but de police et de sûreté (respect de l'ordre public économique, assainissement du commerce), on peut penser que les règles existantes ou préconisées en matière de responsabilité sont applicables.

157. En tout état de cause, il s'agit d'hypothèses exceptionnelles Le contrôle effectué au moment de l'immatriculation au Registre du commerce doit permettre de régulariser de telles situations (3). La mention de la carte de commerçant étranger doit être portée au Registre (4). A cet effet l'arrêté du 24 décembre 1975 (5) dispose que les références de la carte doivent figurer dans les requêtes d'immatriculation.

---

(1) D.-L. 8 août 1935 art. 6 et 10; L.30 août 1947 : art. 2; L. 13 juil. 1965 art. 105.

(2) RIPERT par ROBLOT : op. cit. n° 563.

(3) Bien qu'un décret n° 75-1236 du 24 déc. 1975 (J.O. 27 déc. 1975) ait institué un contrôle a postériori (sous le régime antérieur le contrôle se fait "a priori", c'est-à-dire antérieurement à la délivrance aux requérants de leur numéro d'immatriculation), il est prévu, pour éviter une immatriculation en contravention aux interdictions légales, que le requérant devra joindre à la demande une déclaration affirmant qu'il n'a été l'objet d'aucune condamnation pénale, ni de sanction civile de nature à lui interdire de diriger une société : Cf. chr. anonyme : "Récentes modifications du décret relatif au Registre du commerce" : Dr. soc. fév. 1976 p. 2.

(4) D. n° 67.237 23 mars 1967 art. 11 al. 2-9°.

(5) J.O. 27 déc. 1975.

B. La qualité de gérant et la détention du pouvoir en cas de procédure collective de liquidation ou de redressement (1).

158. La position particulière du gérant vis-à-vis des organes mis en place par les procédures en question et notamment du syndic (2), définit en termes nouveaux le problème de la relation entre le pouvoir dans la société et la qualité de gérant.

Ce problème a reçu une solution en jurisprudence. Avant d'en entreprendre l'analyse, il faut déterminer les principes auxquels répond la localisation du pouvoir.

1. La localisation du pouvoir.

159. Le syndic de la liquidation des biens et du règlement judiciaire assume un double rôle (3). Il représente la masse,qui réunit les créanciers possédant des intérêts communs (4), et le débiteur.

160. A l'égard du gérant, son rôle varie suivant la nature de la procédure. Dans la liquidation des biens, le gérant est représenté par le syndic parce que le désaisissement l'empêche d'accomplir aucun acte juridique qui soit opposable à la masse des créanciers. Dans le règlement judiciaire, le désaisissement est atténué. Le syndic ne représente pas le gérant : il l'assiste. Le gérant ne peut agir sans l'assis-

---

(1) Les procédures de redressement sont le règlement judiciaire et la procédure de suspension provisoire des poursuites instituée par l'O. n° 67.820 du 23 sept. 1967.

(2) Depuis la loi du 13 juil. 1967, sont réunis sous cette appelation, non seulement l'ancien syndic de la liquidation judiciaire, mais aussi de l'administrateur au règlement judiciaire. En cas de procédure de redressement, il s'agit du curateur.

(3) RIPERT par ROBLOT : "Traité de droit commercial" op. cit. Tome 2 édit. 1973 n° 2914 p. 619.

(4) Art. 13 L. 13 juillet 1967.

tance du syndic et réciproquement (1). En ce qui concerne le curateur institué par l'ordonnance du 23 septembre 1967, sa mission et ses pouvoirs sont fixés par le tribunal qui peut les modifier à tout moment sur la demande du curateur ou de sa propre initiative (2). On estime généralement que celui-ci a pour mission de veiller à ce que la gestion de l'entreprise en difficulté ne compromette pas le redressement espéré. Il peut être chargé, soit de surveiller les opérations financières et commerciales, soit d'assurer provisoirement l'administration avec les pouvoirs que détermine le tribunal (3).

161. Dans ces conditions, on est légitimement conduit à se demander si l'institution du syndic, ou dans certains cas du curateur, n'est pas de nature à réaliser un transfert du pouvoir au sein de la société. En effet, par le mécanisme du désaisissement, le gérant se trouve dépossédé du pouvoir dans la société. Cependant le syndic n'acquiert pas pour autant, en droit, le titre de gérant. Il détient le pouvoir de gestion en vertu d'une représentation légale. Il ne représente pas la société, mais le gérant désaisi (4). Le gérant reste le dirigeant de droit de la

---

(1) Par exception, si le gérant refuse de faire un acte nécessaire à la sauvegarde de son patrimoine, le syndic peut y procéder seul, avec l'autorisation du juge commissaire : RIPERT par ROBLOT op. cit. n° 2914 p. 619-620.

(2) Article 13.

(3) RIPERT par ROBLOT : op. cit. n° 3353 p. 873.
VERDOT : "La mission du curateur dans la procédure de suspension provisoire des poursuites" : J.C.P. 1972 édit. C.I. 10.425.

(4) Marie-Jeanne REYMOND de GENTILE : "Organisation professionnelle et responsabilité des syndics" : Juriscl. comm. fasc. B.30 (anc. art. 437 à 614 C. Com.) n° 31 p. 6; Hervé PELLETIER : "Assistance obligatoire du débiteur au Règlement judiciaire" : Juriscl. com. fasc. D. 16 (anc. art. 437-614 C. com.) n° 10 p. 2.

société bien qu'il ne puisse administrer et représenter la société. L'élément matériel du pouvoir lui échappe et a été transféré au syndic (1). L'impossibilité juridique d'exercer le pouvoir devrait par conséquent le décharger des obligations fiscales et sociales. Or la jurisprudence s'y est toujours opposée.

2. La non-prise en compte du transfert de l'activité de gestion.

162. Malgré les nombreux invites doctrinales (2), la jurisprudence se refuse à déclarer inapplicables les règles fiscales et de Sécurité sociale concernant le gérant lorsqu'une procédure collective de paiement est mise en œuvre.

163. La Chambre criminelle refuse ainsi d'exonérer le gérant de la responsabilité encourue du fait du non-paiement des cotisations sociales dues au titre de la période pendant laquelle il était représenté ou assisté par le syndic (3).

---

(1) Anne-Marie BAUDROU : "La suspension provisoire des poursuites et l'apurement collectif du passif selon l'O. 1967 : thèse L.G.D.J. 1972 p. 155 n° 199 et suiv.

(2) R. RODIERE : note sous Cass. crim. 19 avr. 1972 : D. 1973.63. Contra : Luc BIHL : note sous Cass. crim. 15 mars 1973 : "Le non-paiement des cotisations sociales et la responsabilité des dirigeants d'entreprise." A propos de l'arrêt "MINCEL-PRUNET" : G.P. 1973 doctr. p. 491; RObert EPSTEIN : "Sécurité sociale et règlement judiciaire" : Quest. Séc. soc. 1974 p. 53.

(3) 1° Règlement judiciaire :
Cass. crim. 2 déc. 1959 : Bull. crim. n° 526 p. 1016; Cass. crim. 13 mars 1965 : G.P. 1965.2.55; Cass. crim. 1er mars 1967 : Bull. crim. n° 86 p. 202, G.P. 1967.1.343, D. 1967 somm. p. 100; Cass. crim. 28 juin 1967 : Bull. crim. n° 197 p. 470; Cass. crim. 7 mai 1968 : Bull. crim. n° 142, Bull. inf. soc. 1968 p. 326 n° 178; Cass. crim. 12 fév. 1969 : Bull. crim. p. 85 n° 214.
Contra : C.A.Aix 12 mai 1966 : cité article Luc BIHL op. cit.

2° Liquidation des biens :
Cass. crim. 27 avr. 1955 : Bull. crim. n° 210; Cass. crim. 27 nov. 1957 : Bull. crim. n° 777; Cass. crim. 23 mars 1960 : Bull. crim. n° 164, J.C.P. 1960.II.11.697; Cass. crim. 25 juin 1969 : Bull. crim. n° 213.

164. Eminemment contestable en raison du transfert de pouvoir réalisé par l'intervention de l'organe de la faillite, cette solution l'est aussi en référence à la loi du 13 juillet 1967. Les articles 29-3, 130 et 131-3 interdisent au gérant le paiement des cotisations échues postérieurement à la cessation de paiements :

> "est inopposable à la masse, lorsqu'il est fait par le débiteur depuis la date de la cessation des paiements, tout paiement, quel qu'en soit le mode pour dettes non-échues".

Le gérant qui effectuerait un paiement de cet ordre serait, par ailleurs, passible des sanctions de la banqueroute simple.

165. Les juges ont toutefois été sensibles à l'extrême sécurité de cette solution et admettent, au plan pénal, lorsque le non-paiement des cotisations résulte d'une opposition du syndic l'existence d'un fait justificatif qui exonère le gérant de sa responsabilité (1).

166. Deux arrêts de la onzième Chambre de la Cour d'appel de Paris ont décidé dans le même sens en l'absence d'opposition du syndic si bien qu'un auteur (2) a pu estimer que l'ancienne jurisprudence était abandonnée. En l'absence de décision claire de la Cour de Cassation, il semble cependant que cette interprétation soit quelque peu hâtive. Un des arrêts évoqués ayant prononcé la relaxe du gérant mérite d'être cité

> "Considérant que l'article 26 de la loi du 13 juillet 1967 stipule qu'en cas de règlement judiciaire, le juge commissaire... décide si le débiteur ou les dirigeants sociaux participeront à l'administration et fixe dans ce cas, les conditions dans lesquelles ils seront rémunérés, que tel est le cas de Monsieur K.

---

(1) C.A. Reims 31 jan. 1974 : G.P. 27 juin 1974; J. RIBETTES-TIHLET : note sous Cass. crim. 22 mai et 4 juin 1973 : Rec. gén. lois et jurisp. 1974.95.

(2) Robert EPSTEIN : "Sécurité sociale et réglement judiciaire" op. cit.

considérant que Monsieur R. se trouvait désaisi, de plein droit, de tout pouvoir propre de gestion à la date d'exigibilité des cotisations patronales... date à laquelle leur non-paiement a réalisé parfaitement les infractions qui lui sont reprochées; ... considérant que pour assurer l'exploitation de la société X..., il était évidemment nécessaire de verser, à leur date d'exigibilité, les cotisations de Sécurité sociale, afférentes aux salaires du personnel employé après le jugement de règlement judiciaire, que Monsieur R..., bien qu'assistant le syndic, n'avait pas le pouvoir propre d'assurer ce versement, qui incombait à la société elle-même, et qu'il y a donc lieu, infirmant le jugement entrepris, de le relaxer des fins de la poursuite sans peine ni dépens..." (1).

167. Indépendamment du sort que l'on peut attribuer à cette intéressante jurisprudence, il faut signaler l'insistance particulière des juges sur la notion de pouvoir et sur le transfert que réalise l'institution du syndic.

168. Au cas où la Cour de Cassation venait à se rallier à la jurisprudence des juges du fond, une importante limite au recours à la notion de pouvoir pour identifier le gérant disparaîtrait. Il en subsisterait toutefois une autre : la notion de "gérant de fait" qui constitue actuellement la deuxième limite au recours à la notion de pouvoir pour identifier le pouvoir.

---

(1) C.A. Paris 19 jan. 1974 cité : Quest. Séc. soc. 1974 p. 53-54.

SECTION DEUXIEME : LA DEUXIEME LIMITE : LA NOTION DE GERANT DE FAIT

Le droit de la Sécurité sociale, et surtout le droit fiscal, ont donné à la notion de gérant de fait un domaine d'application extrêmement vaste.

Des critères constitutifs d'une gérance de fait on retient en particulier que tous ne font pas appel à la notion de pouvoir.

§ 1 Définition et domaine d'application de la notion de gérant de fait

A. Définition du gérant de fait.

169.

"La notion de dirigeant de fait d'une personne morale semble simple et commune : le législateur n'a pas cru utile d'en donner la définition" (1).

(1) Jean-Louis RIVES-LANGES : "La notion de dirigeant de fait au sens de l'article 99 de la L. du 13 juil. 1967": op. cit.

La loi du 24 juillet 1966 (1) sur les sociétés et la loi du 13 juillet 1967 (2) sur les procédures collectives de paiement sont muettes.

170. Une loi fiscale récente du 20 décembre 1972 (3) fait référence, sans le nommer expressément, au dirigeant de fait : est considéré comme dirigeant de fait,

> "toute personne occupant un emploi salarié dont la rémunération excède la plus faible rémunération allouée aux dirigeants de cette entreprise".

Cette définition a été édictée en vue de définir le domaine d'imposition des indemnités, remboursements et allocations forfaitaires versées aux dirigeants de sociétés. Il n'est, par conséquent, pas possible de la reprendre pour l'ensemble des dispositions applicables au gérant de fait (4). La définition elle-même s'y oppose car elle ne fait aucune référence à l'idée de pouvoir qui est un des éléments de base de cette notion. Elle exclut en outre de son champ d'application toute personne qui ne serait pas salariée alors que la notion de gérant de fait ne comporte pas une telle limitation.

171. En l'absence de définition légale, seule une étude exhaustive de l'abondante jurisprudence est susceptible de fournir les éléments d'une définition; la définition du gérant de fait appartient en effet au juge (5). C'est aux juges fiscaux que revient le mérite d'avoir tiré la notion de gérant de fait de son non-être juridique. Ils visaient à

---

(1) Art. 401, 431 et 463.

(2) Art. 101, 105, 106, 108, 109, 134.

(3) L. 72.1121 du 20 déc. 1972 : art. 80ter nouveau C.G.I.

(4) Cf. infra n° 544.

(5) Henri TEMPLE : "Les sociétés de fait" thèse. Bibliothèque de droit privé tome CXLI 1975 n° 110 p. 51.

l'origine certaines situations apparentes dont il s'agissait de démasquer la fictivité. Le recours à la notion traditionnelle de gérant qui attachait une importance déterminante à l'élément formaliste du pouvoir, s'était révélée inapte à appréhender la réalité du pouvoir au sein de la société.

172. Ainsi, un associé, ou toute personne extérieure à la société peut avoir intérêt à ce qu'il n'y ait qu'un nombre limité de gérants, voire à ne pas apparaître comme gérant (1). Pour pouvoir considérer comme gérant un individu qui ne l'est pas au regard des seuls statuts, il fallait donc se dégager de la notion purement formelle de gérant de droit.

173. Le droit fiscal a été le premier à tirer prétexte de cette insuffisance pour consacrer la notion de gérant de fait (2). Le principe d'autonomie de celui-ci par rapport au droit des sociétés autorisait cette démarche.

174. Les motivations qui ont présidé à l'apparition de la notion de gérant de fait expliquent l'absence de définition. Il fallait, autant que possible, éviter de laisser échapper à la sanction du droit certaine

(1) Dans le premier cas, il s'agit de conserver à la gérance son caractère minoritaire, tandis que dans le second, il s'agit principalement d'échapper à la responsabilité pénale : note René BLANCHER sous C.E. 18 juil. 1973 : R.T.D.Com. 1973.939, B. OPPETIT et R. SAYAG : "Les structures juridiques de l'entreprise" : op. cit. n° 376 p. 236

(2) A partir de 1928. Le droit des sociétés n'a consacré la notion qu'à partir de 1966 et 1967 : ex. d'application : Cass. com. 13 mai 1974 : Bull. civ. IV n° 156 p. 125.

situations fictives (1). Or, le risque de toute définition est de restreindre le champ d'application du concept en cause.

175. Toute définition n'est pas, toutefois, impossible. Il s'y attache même un intérêt théorique certain. La notion fiscale de "contrôle effectif et constant" doit être écartée au préalable. Outre l'impropriété du terme "contrôle" (2), elle ne fait pas apparaître la spécificité de la notion de gérant de fait par rapport à la définition du pouvoir.

176. Un auteur a tenté une définition (3). Selon cette dernière, le gérant de fait est

> "l'associé qui, sans être régulièrement investi de la qualité de gérant, détient effectivement des pouvoirs équivalents. Il n'y a pas lieu de s'attacher au titre attribué, à la fonction exercée (fondé de pouvoirs, directeur général, directeur technique ou commercial, gérant, adjoint), mais à l'exercice effectif de la fonction".

---

(1) E. HANUS (thèse précitée p. 146) critique le rôle attribué à la théorie du gérant de fait. Reprenant les critiques de l'A.N.S.A.R.L., il estime "qu'il eût été plus logique d'utiliser la théorie de la fraude à la loi et de rechercher dans chaque cas d'espèce les mobiles qui avaient guidé l'associé plutôt que de s'attacher aux pouvoirs de celui-ci.

Cette opinion nous semble peu convaincante. Outre la difficulté qu'il peut y avoir à cerner les mobiles sur le plan juridique, il faut remarquer que, pour prouver l'existence d'une fraude, il faudrait prouver que la personne en question exerce bien le pouvoir, c'est-à-dire établir l'existence d'une gérance de fait.

(2) Cf. supra n° 103.

(3) A. MOREAU : "Manuel pratique de la S.A.R.L." n° 63 p. 86. J.-L. RIVES-LANGES définit le dirigeant de fait au sens de l'art. 99 L. 13 juil. 1967 comme étant "celui qui, en toute souveraineté et indépendance exerce une activité positive de direction et de gestion" (article précité). Or cette définition nous paraît devoir concerner la notion de pouvoir plutôt que celle de gérant de fait.

177. Pareille définition est cependant trop restrictive. Elle ignore les non-associés qui peuvent ou non être des gérants de fait (1). Au reste, ni les services fiscaux, ni les juges n'ont entendu apporter cette limite. Bien que de la majorité des jugements et arrêts, il apparaît que les gérants de fait sont généralement associés, on trouve de nombreux cas de personnes extérieures à la société qui ont été déclarées gérant de fait.

178. Par conséquent, la définition du gérant de fait doit pouvoir englober toutes les situations révélant l'existence de l'élément matériel du pouvoir en dehors de toute "investiture" juridique. Le pouvoir du gérant de fait se distingue donc par l'absence de formalités. Il peut être exercé par toute personne associée ou non.

Dès lors, est gérant de fait, l'individu associé ou non, qui exerce effectivement (et non simplement virtuellement) et habituellement (c'est-à-dire non occasionnellement), l'activité de gestion et d'administration propre au gérant (distincte par conséquent des pouvoirs de l'associé ou de l'activité salariale), sans figurer parmi les gérants de droit de la société.

Cette définition est suffisamment large pour englober tout pouvoir de fait s'exerçant dans la société, pour autant, toutefois, que le domaine d'application de la notion de gérant de fait ne soit pas trop restreint.

(1) La définition donnée par Michel DRAN encourt un reproche identique : Cf : "droit fiscal. La fiscalité illustrée par l'exemple" Masson édit. Collect. Droit et Sciences économiques. Paris 1975 p. 231.

B. Domaine d'application de la notion de gérant de fait.

179. La notion de gérant de fait connait une application très large. La dernière extension date de 1971, le juge pénal ayant décidé d'étendre au gérant de fait la responsabilité pénale édictée par l'article 1741 C.G.I. et qui n'était encourue auparavant que par le gérant de droit (1).

180. Désormais, les dispositions relatives à l'imposition de la rémunération (articles 211 et 62 C.G.I.), à la mise en œuvre des différents cas de responsabilité pénale (article 151 C.S.S., article 1724ter et 1741 C.G.I.) sont applicables au gérant de fait (2).

181. Celui-ci se trouve néanmoins ignoré dans l'application du droit de l'affiliation à la Sécurité sociale. La jurisprudence de la Chambre sociale de la Cour de Cassation est d'une constance remarquable.

---

(1) L'ancienne jurisprudence remonte à un arrêt du 19 jan. 1956 : Cass. crim. 19 jan. 1956 : Bull. crim. n° 78. Cf. pour la nouvelle jurisprudence : Cass. crim. 21 déc. 1971 : Rev. soc. 1972.726, note B. BOULOC ; D.1972.1.465 note J.-M.R.; Cass. crim. 3 fév. 1972 : G.P. 21-22 juil. 1972. L'extension de la responsabilité pénale fiscale au gérant de fait doit être replacée dans le mouvement plus général de l'extension des sanctions aux dirigeants de fait : Cf. sur l'application des sanctions pénales prévues par le droit des sociétés :

- RIPERT par ROBIOT : "Traité de droit commercial" Tome 1 édit. 1974 n° 972 p. 589; Cass. com. 10 mars 1975 : D.1975. I.R. 112
- Cf. aussi : exposé des motifs du projet de loi n° 1003 p. 22;
- LARGUIER : "Droit pénal des sociétés" 1970 p. 246.
- HEMARD, TERRE, MABILAT : "Sociétés commerciales" tome 1. édit. Dalloz Paris 1974 n° 89 p. 92.
- sur l'application de l'article 431 L.24 juil. 1966 : Cf. notamment Cass. crim. 1er fév. 1972 : J.C.P. 1973.2.17.304 : note J.-J. BURST, Rev. soc. 1973.478 note B. BOULOC.
- ROBIN : "Les responsabilités pénales des dirigeants de fait de sociétés commerciales dans la L.24 juil. 1966" : Rec. dr. pén. 1967 p. 1 et suiv.

(2) ANONYME : "Régime fiscal des rémunérations des gérants de S.A.R.L. gérant de fait" Rev. Ass. nat. experts-comptables stagiaires" 1953.II.

Elle n'a jamais pris en compte l'existence d'un gérant de fait pour le calcul de la majorité en application de l'article 242 C.S.S. (1). Les attendus d'un arrêt de la Chambre sociale du 21 mars 1972 (2) sont particulièrement significatifs :

> "Attendu que l'article L.242-8° du Code de Sécurité sociale n'envisage pour l'affiliation aux assurances sociales des gérants de Sociétés à responsabilité limitée que les gérants qui ont statutairement cette qualité et le nombre des parts possédées par eux; que par suite un gérant minoritaire ou égalitaire ne saurait utilement invoquer pour écarter son affiliation les parts appartenant à un co-gérant de fait prétendu pour en déduire qu'ensemble ils détenaient plus de la moitié du capital social...".

182. Cette jurisprudence repose sur une interprétation extrêmement stricte de l'article L.242-8° C.S.S. Celui-ci ne fait, effectivement, référence qu'aux seuls gérants de droit (3). Sur ce point, il n'existe aucune divergence avec la doctrine administrative (4) et il faut reconnaître que la solution est juridiquement irréprochable. Les juridictions civiles doivent interpréter strictement les textes de Sécurité sociale lorsque ceux-ci sont clairs et précis, alors que le juge fiscal bénéficie généralement d'une marge d'interprétation plus grande (5).

---

(1) Cf. notamment : Cass. civ. 19 nov. 1965 : Bull. inf. soc. 1966 p. 55 n° 39; Bull. civ. II.646; Cass. soc. 8 juin 1966 : Bull. civ. IV n° 562 p. 470 : Cass. soc. 12 mai 1971 : Bull. civ. IV n° 353 p. 298, Quot. jur. 4 déc. 1971 n° 132; Cass. soc. 21 mars 1972 : Bull. inf. soc. 1972 p. 587 § 287, Bull. jur. F.N.O.S.S. 72.46.

(2) Cf. supra n° 181 ad notam.

(3) Juriscl. de la Sécurité sociale fasc. 215.

(4) Rep. min. trav. et de la Séc. soc. à A. FANTON 9 mai 1962 : J.O. déb. Ass. nat. p. 1011.

(5) A. BRUZIN : "De la situation des dirigeants, administrateurs et gérants de sociétés au regard de la Séc. soc. : op. cit.

183. Cette solution engendre, cependant, un état de fait peu satisfaisant. En raison des divergences d'interprétation entre le droit fiscal et le droit de la Sécurité sociale, le gérant peut avoir la qualité de salarié au regard du second, alors que celle-ci lui sera refusée en application du premier (1). La doctrine condamne dans sa très grande majorité cette incohérence (2). Il est souhaitable , en effet, qu'une modification législative harmonise les textes. Néanmoins, la tâche des juges ne s'en trouverait pas allégée dans la mesure où le droit de la Sécurité sociale prendrait en considération le gérant de fait. La constatation de l'existence d'une gérance de fait reste une opération hasardeuse comme en attestent les nombreux litiges dont est saisi chaque année le juge de l'impôt.

§ 2 Les indices déterminant l'existence d'une gérance de fait

184. L'étude des indices de la gérance de fait conduit à confronter le contenu théorique de la notion de pouvoir précédemment analysé et son appréciation pratique. Il ne s'agit pas de définir le pouvoir mais d'en prouver l'existence. Le problème se situe donc au niveau de la preuve et non du fond.

185. L'identification d'une gérance de fait est délicate. Au sein d'une grande entreprise bien des personnes exercent des fonctions d'autorité, participent plus ou moins à la gestion commerciale et financière, avec une indépendance plus ou moins grande (3).

---

(1) Rev. fiduciaire : "La S.A.R.L." op. cit. n° 226 p. 82; J. MOLIERAC: "Manuel des sociétés" Tome 1 Dalloz 1956 n° 392 p. 249.

(2) Nicole CATALA-FRANJOU : Mélanges Cabrillac op. cit.; Jean BURGARD : "Modifications de la situation sociale et fiscale du gérant de S.A.R.L. op. cit.

(3) J.-L. RIVES-LANGES : "La notion de dirigeant de fait..." : op. cit.

186. Parmi les indices déterminant l'existence d'une gérance de fait, on remarque que tous ne font pas référence à l'idée de pouvoir. A côté des "indices fonctionnels" relatifs au pouvoir, le juge de l'impôt fait appel à des indices qualifiés de "subsidiaires" (1).

A. Les indices fonctionnels.

187. Comme la théorie de la gérance de fait vise à appréhender le pouvoir au sein de la société, ces indices sont les plus importants et sont susceptibles de déterminer à eux-seuls la conviction du juge.

Conformément au contenu de la notion de pouvoir, deux éléments sont pris en considération : d'une part la nature de l'activité exercée dans la société, d'autre part le niveau de cette activité.

1. La nature de l'activité.

188. L'élément le plus caractéritique du pouvoir du gérant est la fonction de représentation de la société que la loi lui attribue. A defaut d'être nommé gérant dans les statuts ou par acte ultérieur, une personne peut représenter la société si elle est bénéficiaire d'une procuration. Le mandat qui lui est éventuellement donné, ou qu'elle se fait, plus exactement, concéder par la société, lui permet d'agir dans les mêmes conditions que le gérant sous réserve des dispositions propres à

(1) Cf. les remarquables conclusions du Commissaire du gouvernement DELMAS-MARSALET sous C.E. 18 juil. 1973 req. n° 90.059 (Dr. fisc. 1974.1136. cf. aussi concl. sous C.E. 24 oct. 1973 : Dr. fisc. 1974.1163).

Un auteur (article anonyme : "exemples d'application de la notion de gérant de fait" : Bull. inf. soc. 1964 p. 267 n° 169) estime qu'il faut distinguer trois indices : celui relatif à une éventuelle participation majoritaire indirecte , celui relatif au pouvoir et celui relatif à la rémunération. Or, le premier indice ne trouve pas sa place à ce stade de l'analyse. Il concerne le calcul de la majorité.

ce type de contrat. On comprend dès lors que les tribunaux attachent une importance prépondérante à cet indice (1) dans la mesure où le mandat est utilisé effectivement (2) et habituellement (3) et qu'il ne soit pas un des effets du contrat de travail dont serait titulaire la personne en question (4).

189. Les indices qui révèlent l'existence d'un mandat sont divers. La forme de mandat la plus usitée est, ainsi qu'en atteste une abondante jurisprudence, la procuration bancaire ou postale (5).

190. En l'absence de procuration, les juges recherchent les signes extérieurs de la faculté d'engager la société avec les tiers. Au nombre de ceux-ci figurent en bonne place le fait de signer la correspondance commerciale (6) et celui d'accepter les traites et les commandes (7).

---

(1) Cf. C.E. 21 nov. 1960 req. n° 46.801 : tables décennales 1955-1964 n° 715 p. 340; C.E. 5 février 1969 req. 72.311 : Lamy fiscal 1974 n° 2083; E. HANUS : thèse op. cit. p. 142 : "La signature sociale caractérise bien les pouvoirs de gestion"; "Le pouvoir réel de décision étant cependant difficile à situer, vous vous appuyez aussi fréquemment sur le pouvoir d'engager la société vis-à-vis des tiers" Conclus. DELAMS-MARSALET sous C.E. 18 juil. 1973 op. cit.

(2) C.E. 9 mai 1962 : Dr. fisc. n° 27 du 27 juil. 1962 n° 684; C.E. 14 fév. 1964 : Rec. LEBON : 110.

(3) C.E. 18 juillet 1973 loc. cit.

(4) Cf. supra n° 121 : ex. C.E. 4 novembre 1970 req. 73.510 : Dr. fisc. 1970.II n° 1436 commentaire anonyme.

(5) C.E. 25 avril 1960 req. n° 46.788; C.E. 25 jan. 1961 req. n° 47.574 Dr. fisc. 1961 n° 8 comm. 211, 215 et 218; C.E. 8 mars 1963 : Rec. LEBON p. 149; C.E. 7 déc. 1964 req. 59.021 : Dr. fisc. 1964 n° 3 bis p. 96 concl. DUFOUR : C.E. 20 déc. 1967 : loc. cit.

(6) C.E. 28 juin 1963 req. n° 55.847 et 55.931 : Rec. LEBON p. 405; C.E. 15 nov. 1963 req. n° 57.694 : tables décennales Rec. LEBON 1955-1964 p. 340, Dr. fisc. 1964 n° 3 du 17 jan. 1964 n° 39.

(7) C.E. 16 oct. 1968 : Lamy fiscal 1974 n° 2083; C.E. 21 jan. 1972 req. n° 83.869 loc. cit.

L'indice le plus courant réside dans la signature des déclarations fiscales (1), qui révèle, par ailleurs, le manque de savoir-faire de beaucoup de gérants de fait.

En outre, si le gérant de fait ne veut pas apparaître, il lui faudra agir de telle sorte qu'il ne soit pas découvert d'indices révélant qu'il exerce le pouvoir de gestion à l'intérieur de la société.

2. Le niveau de l'activité.

191. Suivant la terminologie du Conseil d'Etat, c'est le "contrôle effectif et constant sur la marche de la société(2). Le juge recourt à un "faisceau d'indices" parmi lesquels figurent, par exemple, l'exercice de l'autorité sur le personnel ou l'organisation de la production et du travail au sein de l'entreprise.

192. Ces actes de gestion doivent concerner une activité positive ils doivent se traduire par des décisions. De simples suggestions ou de simples conseils ne sauraient suffire (3).

193. Un des indices les plus intéressants consiste dans l'activité antérieure de l'éventuel gérant de fait. Celle-ci est souvent retenue comme indice de l'existence d'une gérance de fait, lorsque la personne concernée était préalablement entrepreneur individuel ou gérant de droit de la Société à responsabilité limitée. Il est fort probable que la société, ne soit, dans ce cas, qu'un simple "masque" ou que l'abandon des fonctions ne soit qu'une simple manœuvre destinée à empêcher la localisation du pouvoir. Dans ses conclusions précitées (4),

---

(1) C.E. 28 juin 1963 loc. cit.

(2) R. BONAFOUX : Lamy fiscal 1974 n° 2083 et les arrêts cités.

(3) J.L. RIVES-LANGES : "La notion de dirigeant de fait" op. cit. Sur l'application de cette idée par le droit des sociétés : Cass comm. 23 mars 1971 : Bull. civ. IV n° 91 p. 84.

(4) Cf. supra n° 186 ad notam, E. HANUS : thèse précitée p. 137.

le Commissaire du gouvernement a précisé :

> "le fait que l'intéressé ait exercé antérieurement les fonctions de gérant, vous amènera à rechercher avec plus de vigilance si, malgré une démission de pure forme, il n'a pas, en effet, continué à participer à la direction de l'affaire" (1).

Tous les indices constitutifs d'une gérance de fait n'impliquent pas toutefois, une appréciation du pouvoir de l'intéressé. Des indices subsidiaires doivent être pris en considération.

B. Les indices subsidiaires.

194. La subsidiarité des indices relatifs à la rémunération et à la participation au capital social suppose qu'ils soient corroborés par des indices fonctionnels (2). Par conséquent l'importance de la rémunération ou l'importance de la participation au capital social ne permettent pas, à eux-seuls, de conclure à l'existence ou à l'absence de gérance de fait.

---

(1) C.E. 17 fév. 1933 : S.J. 1933 p. 382; C.E. 25 mai 1936 : G.P. 1936. II. 159; C.E. 15 juin 1936 : Rec. DUPONT 1937 p. 125; C.E. 1 avr. 1936 R.O. p. 35; C.E. 30 nov. 1936 : R.O. 6603 ; C.E. 12 jan. 1940 : Rev. fid. "La S.A.R.L." op. cit. n° 232 p. 84 (associé non-gérant ayant apporté à la société l'entreprise qu'il exploitait à titre individuel avant qu'elle ne fasse l'objet de l'activité sociale); C.E. 20 jan. et 28 juil. 1941 req. n° 68.071 et 68.072 cités E. HANUS thèse p. 142; C.E. 13 jan. 1958 : Lamy fisc. n° 2083; C.E. 5 mai 1967 : Lamy fiscal n° 2083; C.E. 28 juin 1967 : Dr. fisc. 1967 n° 29-30 comment. 820; C.E. 11 mars 1946 : G.P. 1942.1.158 : n'a pas considéré comme gérant de fait l'associé qui a conservé lors de la constitution de la société son ancienne activité sans participer à la gestion.

(2) Le Conseil d'Etat l'a notamment rappelé dans deux arrêts du 6 mai 1966 et 11 nov. 1970 : Lamy fiscal 1974 n° 2083.

1. L'indice de la rémunération.

195. L'importance de la rémunération n'est pas appréciée par rapport à l'activité déployée dans la société, mais par rapport à celle du gérant statutaire. Cette méthode semble illogique; cependant elle se justifie pleinement. En effet, il serait trop aisé de nommer un "gérant de paille" que l'on ne paierait pas ou presque alors que le gérant serait rétribué pour l'activité qu'il serait seul à exercer. En prenant en considération la rémunération versée à l'éventuel gérant de fait pour la comparer à celle du gérant statutaire on décourage une telle manœuvre. Si le gérant de fait ne veut pas être identifié, il doit en assumer les conséquences financières en acceptant une rémunération inférieure à celle du gérant statutaire ou, le résultat étant identique, d'augmenter celle du gérant en titre.

196. La comparaison entre les deux rémunérations ne conduit pas à une conclusion automatique. Ainsi lorsque les deux rémunérations sont identiques, les juges peuvent décider dans un sens ou dans l'autre (1). Par contre, lorsque la rémunération est largement supérieure à celle du gérant statutaire, il y a présomption de gérance de fait (2). A l'inverse,

---

(1) Comme indice de l'existence d'une gérance de fait : C.E. 15 nov. 1963 : loc. cit. Contra : C.E. 28 oct. 1966 req. 66.329 et 66.330 : Dr. fisc. 1966 n° 47 comm. 1087; C.E. 5 fév. 1969 req. 72.310 et 72.311, C.E. 18 juillet 1973 req. 90.059 cités Lamy fiscal 1974 n° 2083.

(2) C.E. 28 juin 1963 : loc. cit.; C.E. 15 nov. 1963 : loc. cit.; 4 jan. 1962 loc. cit.; C.E. 15 mai 1968 req. 72.556; C.E. 21 jan. 1972 req. 83.879 : loc. cit.; C.E. 4 déc. 1974 req. 85.245 et 85.246 Concl. SCHMELTZ : Dr. fisc. 1975 n° 920 p. 625.
Contra : C.E. 3 mai 1968 req. 69.676 : loc. cit. : la rémunération était supérieure à celle du gérant statutaire. Cf. aussi : C.E. 4 nov. 1970 req. 73.510 : Rev. fid. n° 547 op. cit. n° 233 p. 85.

l'infériorité de la rémunération corrobore généralement les indices d'absence de gérance de fait (1).

2. L'indice de la participation au capital.

197. A partir d'un certain seuil, qui est nécessairement de la moitié plus une des voix dans la Société à responsabilité limitée, la participation au capital social confère le contrôle de la société.

198. Le contrôle ne doit pas être confondu avec le pouvoir (2). Ainsi un associé majoritaire n'est pas nécessairement gérant de fait (3). Toutefois, outrepassant ses pouvoirs d'associé, l'associé est souvent tenté de s'immiscer dans la gestion de la société (4). Cette éventualité est d'autant plus forte que dans la Société à responsabilité limitée, société familiale par excellence, la frontière entre les différents pouvoirs n'est pas toujours aisée à déterminer en pratique (5). La participation majoritaire au capital social peut ainsi constituer l'indice d'une gérance de fait (6). En réalité, le gérant de fait majoritaire est

---

(1) C.E. 21 nov. 1960 req. n° 46.801 : tables décennales 1955-64 n° 715 p. 340; C.E. 9 mai 1962 : Dr. fisc. n° 27 du 27.7.1962 n° 684.

(2) Cf. n° 121.

(3) C.E. 5 juillet 1943, 10 déc. 1943, 26 juil. 1950 : Rev. fid. n° 547 op. cit. n° 232 p. 84. Les juges commerciaux décident dans le même sens : C.A. Paris 16 mai 1975 op. cit. 1ère espèce.

(4) Cf. C.A. Paris 16 mai 1975 2e espèce op. cit.

(5) Cf. supra n° 110.

(6) C.E. 30 nov. 1936 : DUPONT 1937 p. 333; C.E. 8 mars 1937: G.P. 1937. II p. 11; C.E. 24 juil. 1939 : DUPONT 1940 p. 209; C.E. 2 mai 1941 : LEBON 1941 p. 76 ; C.E. 11 jan. 1954 : inf. chef d'entr. 1954 p. 561; C.E. 4 jan. 1962 : op. cit.; C.E. 2 juil. 1962 : Rec. LEBON p. 445; C.E. 22 avr. 1963 : Lamy fiscal 1974 n° 2083; C.E. 15 nov. 1963 : op. cit., C.E. 11 oct. 1965 : Rev. fid. n° 547 : op. cit. n° 232 p. 84; C.E. 15 mai 1968 req. n° 72.556, C.E. 16 oct. 1968 : cités Lamy fiscal n° 2083; C.E. 21 jan. 1972 op. cit.

souvent un entrepreneur individuel ayant transformé la forme juridique de son entreprise (1).

199. Ainsi, lorsque l'Administration, contrôlée le cas échéant par le juge, conclut sur la base de ces indices à une gérance de fait, elle consacre une nouvelle forme d'appréhension du pouvoir. Cette méthode désormais rodée, est efficace et doit être approuvée (2). L'Administration fiscale y a systématiquement recours "pour faire l'appoint à une gérance qui, sans cela,eût été minoritaire" (3). Sur ce point l'Administration n'est guère tolérante. Il n'est pas possible de dire que "l'inégalité devant l'impôt soit le fait de l'Administration" (4).

---

(1) D. LAUGIER : "La mise en société des entreprises" : article in "Le droit des sociétés au service de l'évolution des entreprises" 64ème congrès des notaires de France,Royan 1966 p. 140-141.

(2) La théorie de la gérance de fait possède néanmoins un inconvénient elle peut dissuader la déconcentration des prises de décisions dans les sociétés : Gérard ZAQUIN : "La gérance de fait de la S.A.R.L. en droit fiscal" : Dr. soc. jan. 1976 p. 1.

En pratique il semble que cet inconvénient relève de l'hypothèse d'école. Rappelons que la S.A.R.L. est avant tout destinée aux petites entreprises qui sont très peu hiérarchisées. Par conséquent la déconcentration des pouvoirs ne posent pas les problèmes que l'on peut rencontrer dans les grandes S.A.

(3) Concl. DELMAS-MARSALET : loc. cit.

(4) Maurice COZIAN : "L'inégalité de l'impôt par le fait de l'Administration" : D. 1975 chr. p. 100.

CONCLUSION DU TITRE

200. On constate que la détermination du gérant est une entreprise ardue, quelquefois hasardeuse. Elle est plus aisée en matière fiscale qu'au regard de la Sécurité sociale, institution plus marquée par les principes doctrinaux qui ont présidé à sa création et dont les règles doivent s'interpréter strictement. Il est par conséquent important de se demander au préalable dans quel domaine le gérant doit être identifié. Lorsque l'identification de ce dernier a été faite, une première série d'obligations fiscales et sociales s'appliqueront à lui.

TITRE SECOND

LES OBLIGATIONS FISCALES ET SOCIALES DU GÉRANT

201. Le statut du gérant de Société à responsabilité limitée est généralement envisagé au travers de la seule distinction entre gérant minoritaire et gérant majoritaire ou entre gérant salarié et gérant non-salarié. Cette approche s'explique par l'importance des conséquences attachées à cette distinction. Elle encourt cependant le reproche d'ignorer toute une catégorie de règles auxquelles est soumis le gérant indépendamment du fait qu'il soit salarié ou non.

202. Au nombre de celles-ci figurent notamment la responsabilité pour non-paiement des cotisations de Sécurité sociale ainsi que les principes d'imposition de la rémunération du gérant en cas d'option de la Société à responsabilité limitée pour le régime fiscal des sociétés de personnes.

Avant d'étudier ces règles, plusieurs remarques essentielles s'imposent.

203. En premier lieu, il faut préciser que les obligations fiscales et sociales concernées présentent toutes un caractère commun : celui de ne pas être attachées à la qualité même de gérant. En effet, le gérant est responsable du paiement des cotisations de Sécurité sociale, non en tant que dirigeant social, mais en tant qu'employeur. Le régime fiscal de la rémunération du gérant en cas d'option ne résulte pas davantage de la qualité de gérant, mais est déterminée par le fait que le

gérant est associé. Il ne s'agit donc pas d'obligations personnelles au gérant, mais d'obligations que l'on peut qualifier de "fonctionnelles" encore que ce qualificatif puisse être discuté en matière fiscale. C'est la fonction assumée par le gérant, fonction d'employeur ou fonction d'associé, qui en conditionne l'application (1).

204. Cette précision explique en second lieu que la responsabilité en matière de Sécurité sociale ne s'applique pas uniquement au gérant de Société à responsabilité limitée, mais à l'ensemble des dirigeants sociaux (notamment le Président du Conseil d'Administration de la société anonyme) que le droit de la Sécurité sociale considère comme employeurs. Toutefois, les statistiques jurisprudentielles font apparaître que les espèces concernant les dirigeants de sociétés anonymes sont infiniment moins nombreuses que celles concernant le gérant de Société à responsabilité limitée. La plus grande fragilité financière des Sociétés à responsabilité limitée en est certainement la cause.

205. Il convient en dernier lieu de signaler le grand intérêt théorique et pratique qui s'attache tant à l'étude de la responsabilité du gérant pour le paiement des cotisations de Sécurité sociale(chapitre I) qu'à celle du régime fiscal de la rémunération en cas d'option pour les règles d'imposition des sociétés de personnes (chapitre II). L'intérêt pratique n'exige guère de démonstration. Quant à l'intérêt théorique, il est attesté par les controverses doctrinales.

---

(1) Argt. Cass. crim. 16 juin 1970 : Bull. jur. F.N.O.S.S. 70-41 : "La responsabilité est attachée directement à la FONCTION".

CHAPITRE PREMIER

LA RESPONSABILITÉ DU GÉRANT EN CAS DE NON-PAIEMENT DES COTISATIONS DE SÉCURITÉ SOCIALE

206. Le droit fiscal édicte dans les articles 1741 (1) et 1743 (2) C.G.I. une responsabilité générale de tout contribuable coupable de ne pas avoir payé ses impôts. L'application de cette règle ne soulève aucune difficulté particulière pour le gérant. Depuis 1971 le gérant de fait est assimilé au gérant de droit et engage aussi sa responsabilité (3).

---

(1) Art. 1741 C.G.I. : "Quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification... est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables d'une amende de 5 000.- Fr. à 30 000.- Fr. et d'un emprisonnement de un an à cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement.

(2) Art. 1743 C.G.I. : "Est également puni des peines prévues à l'art. 1741; quiconque a sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou a fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre - journal et au livre d'inventaire.
2° Quiconque... s'entremet, soit en favorisant, les dépôts à l'étranger, soit en transférant ou faisant transférer des coupons à l'étranger pour y être encaissés ou négociés, soit en émettant et en encaissant des chèques ou tous autres instruments créés pour le paiement des dividendes, intérêts, arréages ou produits quelconques de valeurs mobilières.
...". Sur une application de cet article : Cf. Cass. crim. 28 juil. 1975 G.P. 1975.II p. 16.

(3) Cass. crim. 21 déc. 1971 op. cit.

207. En matière de Sécurité sociale, c'est l'article L. 151 C.S.S. qui fixe le principe de la responsabilité pour non-paiement des cotisations et en détermine le régime (1).

Les cotisations concernées sont principalement les cotisations ouvrières précomptées par l'employeur qui doit en effectuer le versement aux Unions de Recouvrement de Sécurité sociale et d'Allocations familiales (U.R.S.S.A.F.). N'entrent donc pas dans cette catégorie, les cotisations personnelles dues par les gérants non-salariés ainsi que leurs cotisations personnelles d'assurance-vieillesse et d'allocations familiales dont ils sont redevables comme tout autre travailleur non-salarié.

208. L'existence d'une responsabilité de ce type met en lumière la double qualité du gérant; subordonné et mandataire responsable (2).

---

(1) Art. 151 C.S.S. : O. n° 59-127 du 7 jan. 1959 : "L'employeur ou le travailleur indépendant, qui ne s'est pas conformé aux prescriptions de Sécurité sociale, est poursuivi devant le tribunal de police, soit à la requête du ministère public, soit éventuellement sur la demande du Ministre du travail ou du directeur régional de la Sécurité sociale compétent, soit à la requête de toute partie intéressée, et, notamment, de tout organisme de Sécurité sociale.

Il est passible d'une amende de 80 F. à 160 F. prononcée par le tribunal sans préjudice de la condamnation par le même jugement et à la requête du Ministère Public ou de la partie civile au paiement de la somme représentant les contributions dont le versement lui incombait, ainsi qu'au paiement des majorations de retard. L'amende est appliquée autant de fois qu'il y a de personnes employées dans des conditions contraires aux prescriptions relatives à l'immatriculation, et au paiement des cotisations de Sécurité sociale, sans que le total des amendes puisse dépasser 4 500 F.".

(2) B. AMIEL : "Le régime social des gérants de Société à responsabilité limitée". Quest. de Séc. soc. n° 3 mars 1974; N. CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" op. cit.

Les conditions et l'étendue de la responsabilité du gérant (section première) soulèvent d'importantes difficultés. Les solutions qui leur sont apportees conditionnent directement le régime de l'action en responsabilité (1) (section deuxième).

(1) Pierre DELAISI : "La responsabilité personnelle des dirigeants de sociétés en matière de cotisations de Sécurité sociale". G.P. 1964.1. doctr. 88.

SECTION PREMIERE : LES CONDITIONS ET L'ETENDUE DE LA RESPONSABILITE SELON L'ARTICLE L.151 C.S.S.

§ 1 Les conditions de la responsabilité du gérant

209. Les conditions relatives à l'élément matériel de l'infraction visée à l'article L.151 C.S.S. (non-paiement des cotisations) ne méritent aucune analyse particulière.

210. Par contre, l'identification du gérant à l'employeur appelle plusieurs remarques concernant aussi bien la responsabilité pénale proprement dite, que la responsabilité civile. Bien que le problème se pose dans les mêmes termes en matière pénale et civile, les solutions adoptées diffèrent sensiblement (1).

---

(1) Un arrêt de la Chambre sociale du 16 janvier 1975 (D. 1975 I.R. p. 40, Bull. civ. n° 19 p. 19) illustre parfaitement la distinction entre la responsabilité pénale et la responsabilité civile : il a refusé d'étendre l'amnistie accordée au plan pénal aux sanctions civiles prononcées contre le gérant.

A. La responsabilité pénale du gérant.

211. Le problème de la responsabilité pénale du gérant selon l'article L. 151 C.S.S. est l'objet de nombreuses discussions en doctrine qui contrastent avec une jurisprudence constante.

L'alinéa 1 de l'article L.151 C.S.S. érige en contravention, le fait pour un employeur de ne pas se conformer aux prescriptions de la législation de Sécurité sociale. Il est poursuivi devant le tribunal de police, soit à la requête du ministre du Travail ou du directeur régional de la Sécurité sociale compétent, soit à la requête de toute partie intéressée.

212. Le caractère contraventionnel de l'infraction et la limitation du montant total des amendes font que les sanctions encourues ne sont pas très lourdes (1). Ce n'est d'ailleurs pas sur ce terrain que la responsabilité pénale éventuelle du gérant soulève des difficultés, mais au niveau du principe même de cette responsabilité.

213. Juridiquement, l'employeur est la société-personne morale. C'est elle, et non le gérant, qui est co-contractante des salariés lors de la conclusion du contrat de travail (2). Elle embauche le salarié,

---

(1) - Lucien MANDEVILLE : "Les mécanismes répressifs du système français de Sécurité sociale; contribution à une mesure de l'efficacité des sanctions" : Annales de l'Université des Sciences sociales de Toulouse. Tome XX 1972 p. 193.
- MADJALDIN : "Les sanctions pénales dans le droit de la Sécurité sociale" : Thèse Poitiers 1963.
- Luc BIHL : "Le non-paiement des cotisations sociales et la responsabilité des dirigeants d'entreprise" : note sous Cass. crim. 15 mars 1973 : G.P. 1973.2. doctr. 491.
- Contra : R. LEGEAIS ("Sur qui pèse la responsabilité pénale des infractions aux lois sociales dans l'entreprise ? Dr. soc. 1961. 342) :craind que la responsabilité pénale "fait jouer contre les personnes physiques des conséquences qui ne sont pas à leur échelle". Cf. aussi : Pierre BOUZAT : note sous Cass. crim. 19 avr. 1972 : R.T.D.Com. 1973.397.

(2) Nicole CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants de sociétés au regard de la Sécurité soc." op. cit.; HANUS : thèse précitée p. 242

le rémunère sur ses bénéfices et le licencie. Le gérant n'intervient qu'en tant que représentant de la personne morale. *Mutatis mutandis*, "l'homme et l'entreprise" sont juridiquement distincts.

214. Les tribunaux ont cependant récusé ce raisonnement logiquement irréprochable. Ils concluent à la responsabilité pénale personnelle du dirigeant social en général, et du gérant de Société à responsabilité limitée en particulier en cas de non-paiement des cotisations sociales.

215. Cette jurisprudence a fait l'objet de nombreux commentaires de la part de la doctrine. Elle fait intervenir un grand principe de notre droit pénal : l'irresponsabilité pénale des personnes morales (1). Ce principe est justifié par l'impossibilité pour les personnes morales d'avoir "une volonté criminelle" (2), impossibilité qui résulte de l'incapacité de celles-ci à avoir des sentiments d'affection et de haine. A l'appui de ce principe, on avance encore que les peines édictées par la loi pénale s'adapteraient mal aux personnes morales (emprisonnement et peine de mort en particulier).

216. Ces considérations théoriques et pratiques ne sont guère contestées en doctrine (3). Certains auteurs remettent néanmoins , à

---

(1) Raymond LEGEAIS : op. cit.

(2) Pierre FAIVRE : "La responsabilité pénale des personnes morales" : Revue des sciences criminelles et de droit pénal comparé 1958 p. 553.

P. LEVEL : "La faute involontaire de l'employeur et sa responsabilité pénale à la suite d'agissements commis par son personnel" J.C.P. 1960.1.1959.

(3) Gérard LEVASSEUR et J. MAZARD : rubrique "Sécurité sociale". Répertoire de droit pénal. Encycl. jur. Dalloz 2e édit. n° 33.

juste raison, ce dogme en question (1).

217. Ils constatent en premier lieu le caractère exhorbitant du droit commun de cette responsabilité pénale :

> "la sanction pénale pour non-paiement d'une dette civile ou commerciale a été supprimée depuis bientôt deux siècles ! Elle n'existe qu'en matière de Sécurité sociale" (2).

Cet argument semble convainquant. L'importance économique des sommes en jeu n'explique guère la réapparition dans notre droit d'un type d'infraction inconnu dans d'autres domaines. Le non-paiement des dettes contractées envers les institutions bancaires privées ou publiques représente souvent une masse financière considérable. Il n'a jamais été envisagé de le sanctionner pénalement.

218. Ces mêmes auteurs critiquent ensuite les raisons invoquées en faveur de l'irresponsabilité des personnes morales. S'agissant de l'absence "d'intention criminelle", ils font remarquer que l'infraction de non-paiement des cotisations est purement matérielle (3). Par conséquent, elle pourrait être le fait d'une personne morale.

---

(1)- Achille MESTRE : "Les personnes morales et leur responsabilité" : Thèse Paris 1899.
- Roger NOWINA : note sous Trib. correct. Seine 28 nov. 1956 : S. 1957.303.
- R. LEBALLE : "Manuel pratique du contentieux de la Sécurité sociale" : Sirey édit. Paris 1952 n° 52.
- A.M. FRENISY : "Observations critiques sur la responsabilité personnelle des gérants de S.A.R.L., pour défaut de paiement des cotisations de Sécurité sociale" : J.C.P. 1965. C.I. 76.374.
- R. RODIERE : "Le gérant de S.A.R.L. est-il responsable du non-paiement des cotisations de Sécurité sociale ?" : R.T.D. Com. 1965.623. Du même auteur : note sous Cass. crim. 19 avr. 1972 : D. 1973.63.
- Yves GUYON : "Personnalité morale des sociétés" : juriscl. soc. fasc. 27 p. 14 n° 45.

(2) Robert EPSTEIN : "Sécurité sociale et règlement judiciaire" : op. cit.

(3) Yves SAINT-JOURS : "Le droit pénal de la Sécurité sociale" : op. cit.; Bernard ALLIBERT : "La pluralité de gérants dans les S.A.R.L." op. cit. n° 42 p. 624.

219. Ils considèrent en outre que l'argument relatif à l'inadaptation des peines est très fragile. L'amende, sanction pécuniaire par excellence, s'adapte parfaitement aux personnes morales (1). Il en est de même de l'emprisonnement et de la peine de mort, auxquels correspondraient respectivement la suspension et la dissolution, sous réserve, bien sûr, de certains aménagements.

220. Le dernier argument présenté fait appel au principe de la légalité des infractions et des peines en vertu duquel seul l'employeur est susceptible de se voir appliquer l'article L.151 C.S.S., qualité que seule la société-personne morale peut revendiquer juridiquement (2) :

> "Si l'article L.151 C.S.S. avait voulu viser le dirigeant, il n'aurait pas parlé d'employeur, mais de chef d'entreprise" (3).

Ainsi, rien ne s'oppose en théorie à l'affirmation de la responsabilité pénale de la personne morale.

221. Quel jugement faut-il porter sur ces controverses ? Au plan théorique, malgré les appréciations critiques dont il peut être l'objet, le principe de l'irresponsabilité pénale des personnes morales ne paraît pas devoir être sérieusement discuté. Les bouleversements insoupçonnés qu' engendrerait un hypothétique revirement jurisprudentiel ne sont pas à la mesure d'une application correcte d'un texte de Sécurité sociale.

---

(1) P. FAIVRE : op. cit.; J. RIBETTES-TIBLET : "Sécurité sociale" : encycl. jur. Dalloz, rép. soc. n° 99.

(2) A.M. FRENISY : "Observations critiques sur la responsabilité personnelle des gérants de S.A.R.L...." : op. cit.;
N. CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants de sociétés..." : op. cit.

(3) R. RODIERE : note sous Cass. crim. 19 avr. 1972 : op. cit.; argt. Cl. BERR : thèse : op. cit. n° 69 p. 62.

222. Il est difficile cependant de conclure aussi hâtivement que le font les tribunaux à la responsabilité du gérant en tant qu'employeur. Bien que le droit positif refuse d'intégrer la personne morale dans la théorie générale de l'infraction, l'irresponsabilité pénale de la société n'implique pas la responsabilité corrélative du gérant (1), même en faisant appel à l'autonomie du droit pénal (2) selon laquelle il pourrait ne pas y avoir identité de la notion d'employeur au regard du droit du travail et de la Sécurité sociale. En réalité, c'est la nécessité d'assurer une prévention et une répression efficaces qui justifie finalement la responsabilité pénale du gérant (3). L'irresponsabilité de la société et la responsabilité du gérant en application de l'article L.151 C.S.S. prêtent chacune à discussion. La seule thèse inattaquable serait de retirer tout effet à l'article L.151 C.S.S. Aucun auteur ne s'est aventuré dans une conclusion aussi extrême. Entre deux interprétations discutables la majorité de la doctrine a choisi celle qui était la plus efficace au plan pratique. Il s'agit d'éviter

---

(1) D'ailleurs, pourquoi le gérant serait-il seul responsable ? Ne peut-on pas imaginer la responsabilité du subordonné chargé du paiement des cotisations ? Les auteurs sont divisés (contra : J.-P. BERDAH : thèse précitée n° 59 p. 71). Il n'y a pas de jurisprudence.

(2) Roger HOUIN : note sous Cass. crim. 19 avr. 1972 : R.T.D.Com. 1972.1005.

(3) J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" : op. cit. n° 326 p. 695.

"une véritable flambée des non-paiements" (1) et de limiter les impayés de cotisations (2).

223. Au-delà du problème de la stricte interprétation de l'article L.151 C.S.S., il faut vraisemblablement voir un nouvel exemple de l'hésitation entre l'analyse purement économique du pouvoir (l'employeur) et sa localisation juridique (la personne morale dont le gérant n'est que le représentant). Seule une intervention du législateur peut y mettre fin (3).

224. En attendant, les tribunaux se sont prononcés clairement en faveur de la responsabilité pénale du gérant en tant qu'employeur (4). La détermination du gérant en est par conséquent le préalable indispensable.

---

(1) - Luc BIHL :"Le non-paiement des cotisations sociales et la responsabilité des dirigeants d'entreprise" op. cit.
- J.A. obs. sous C.A. Paris 23 mars 1966 J.C.P. 1966.II.14.780.
- Charles GALASSI : "La reprise des poursuites de l'U.R.S.S.A.F. contre les dirigeants de sociétés en faillite" G.P. 1967.2. doct. 81
- N. CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants..." op. cit.
- Yves SAINT-JOURS : note sous Cass. Crim. 15 mars 1973 J.C.P. 1973.II.15.557.
- Nicolas ALVAREZ : "Les infractions pénales au droit pénal de la Sécurité sociale": Revue pratique dr. soc. 1974 n° 358 p. 101.

(2) Pour mesurer l'étendue de ces impayés : cf. G. BERGEROUX :"La réforme de la Sécurité sociale" n° spécial dr. soc. jan. 1968 p. 76 (fait état d'un arriéré de cotisations de 2 M.M. de francs). Cf. aussi : Rapport annuel Cour des Comptes 1965 p. 124 : Rep. min. n° 117.615 J.O. déb. Ass. nat. 1 juil. 1971 p. 3603 : 2.7 M.M. de francs au 31 déc. 1970.

(3) Raymond BARANTON : op. cit.; "La responsabilité civile des administrateurs et des gérants à raison du non-paiement des cotisations de S.S.". Chron. anonyme : Bull. inf. soc. 1968.153.
R. EPSTEIN : ("Sécurité sociale et règlement judiciaire" op. cit.) doute qu'elle intervienne un jour.

(4) Un arrêt plus que centenaire a cependant admis la responsabilité pénale d'une société en raison du caractère purement matériel de l'infraction : Cass. crim. 24 déc. 1864 : S. 1866.1.454.

Malgré l'invite particulièrement pressante que lui a faite le Doyen Rodière (1), la Chambre criminelle, dans le célèbre arrêt "Mincel-Prunet" (2), a refusé de revenir sur une solution désormais acquise (3). Cette solution, à défaut d'être satisfaisante pour l'esprit, a toutefois le mérite d'être intimidante et donc efficace. Elle s'intègre, en outre, dans la tendance amorcée dans les années 1930 vers un accroissement de la responsabilité personnelle des dirigeants de sociétés (4). Elle contraste enfin avec les hésitations des tribunaux lorsqu'il s'agit d'engager la responsabilité du gérant pour non-paiement des cotisations au plan civil.

(1) R. RODIERE : note sous Cass. crim. 19 avr. 1972 op. cit.

(2) Cass. crim. 15 mars 1973 op. cit., note R. HOUIN R.T.D.Com. 1973. 340; note Jean GUYENOT Journ. agréées 1973.150.

(3) Trib. correct. Seine 28 nov. 1956 op. cit.; Cass. crim. 14 jan. 1959.S.1959.127; Cass. crim. 9 nov. 1960 : D. 1961.78, Cass. crim. 17 mars 1965 : G.P. 1965.2.55.

(4) Cf. - notre mémoire de D.E.S. 1973 : "Les abus de la notion de personnalité morale" dactyl.;
- René CHAVEAU : "Des abus de la notion de personnalité morale dans les sociétés" Rev. gén. de dr. com. 1938 p. 397.
- BRICARD : "La responsabilité personnelle des gérants de S.A.R.L. en cas de faillite sociale" R.T.D.Com. 1952.37.
- R. PIRET : "La limitation de la responsabilité dans les entreprises commerciales et les moyens de parer à ses dangers" Rapport général. Travaux de l'Ass. H. Capitant. Tome IX 1955 Dalloz.

Dans cette perspective historique, il est souhaitable qu'une éventuelle réforme de l'article L.151 C.S.S. s'inscrive dans cette tendance et consacre la responsabilité du gérant : Luc BIHL "le non-paiement des cotisations sociales et la responsabilité des dirigeants d'entreprise" : op. cit.

B. La responsabilité civile du gérant.

225. L'alinéa 2 de l'article L.151 C.S.S. précise que la sanction pénale est prononcée sans préjudice de la condamnation par le même jugement au paiement de la somme représentant les contributions dont le versement incombait à l'employeur, ainsi qu'aux majorations de retard. La responsabilité ainsi définie consiste pour l'employeur à verser à la Sécurité sociale des dommages-intérêts dont le montant sera équivalent au montant des cotisations impayées auxquelles s'ajoutent des majorations de retard.

La détermination de l'étendue de la responsabilité suppose préalablement que soit admis le principe de la responsabilité civile du gérant.

1. Le principe de la responsabilité civile.

a. Les éléments du problème.

226. Comme en matière pénale, on est en droit de se demander si le gérant peut être considéré comme employeur au sens de l'article L. 151 C.S.S. et par voie de conséquence comme étant civilement responsable du non-paiement des cotisations dues par la société. Contrairement, cependant, à la théorie pénaliste, le problème ne s'est pas cristallisé dans le dilemne "irresponsabilité de la personne morale-responsabilité du gérant, mais a été posé sur le terrain de la faute. Faut-il exiger ou non une faute de la part du gérant pour engager sa responsabilité ?".

227. En réalité, sous une formulation différente, la même question est énoncée au plan civil et au plan pénal : ou bien le paiement des cotisations est une dette personnelle du gérant parce que celui-ci est l'employeur et dans ce cas la responsabilité est engagée sans qu'il

soit nécessaire de prouver une faute; ou bien , le paiement des cotisations de Sécurité sociale est une dette sociale dont la société doit s'acquitter et par conséquent le gérant n'est pas responsable du non-paiement sauf à établir une faute de sa part ayant empêché que la dette soit honorée. La nature, personnelle ou sociale, de la dette est fonction de l'attribution de la qualité d'employeur (1).

228. Un simple renvoi aux discussions doctrinales et à la jurisprudence concernant la responsabilité pénale est toutefois impossible. Une doctrine unanime (2) estime que si les impératifs de la répression pénale supposent que le gérant soit considéré comme employeur, une telle solution doit être écartée au plan civil. C'est bien la société qui est juridiquement l'employeur et donc débitrice des cotisations. On voit que l'attribution au gérant de la qualité d'employeur est inspirée par de simples raisons d'opportunité.

---

(1) J. RIBETTES-TIHLET : encycl. Dalloz op. cit. n° 102; B. BOULOY : note sous C.A. Paris 12 mai 1959 : Journ. agréées 1959.229.

(2) - P. DELAISI : "La responsabilité personnelle des dirigeants de sociétés en matière de cotisations de Sécurité sociale" op. cit.
- Jeanne RIBETTES-TIHLET : note sous Cass. civ.2 2 déc. 1964 : Rev. soc. 1965.255.
- Jacques GHESTIN : note sous C.A. Douai 19 oct. 1965 J.C.P. 1966. 14 847.
- F.QUEST :"Dirigeants de sociétés et cotisations de Sécurité sociale" G.P. 1966.1.dact.21.
- A.M. FRENISY : "Observations critiques sur la responsabilité personnelle des gérants de S.A.R.L. pour défaut de paiement des cotisations de Sécurité sociale" op. cit.
- René RODIERE : "Le gérant est-il personnellement responsable des cotisations de Séc. soc. ?" op. cit. : note sous Cass. crim. 19 avr. 1972 op. cit. : note sous Cass. crim. 15 mars 1973 D.1973.310.
- Roger HOUIN : note sous Cass. crim. 19 avr. 1972 op. cit. : invoque à l'appui de cette thèse la jurisprudence élaborée à propos du délit de chèque sans provision qui ne permet pas non plus aux tribunaux de condamner un dirigeant social au paiement du montant du chèque, celui-ci représentant une dette sociale (Cass. crim.18 oct. 1972 D. 1972 som. 205).
- L. BIHL : Chron. précitée.

229. Le caractère social des dettes de cotisations exige alors la preuve d'une faute commise par le gérant (1). Cette faute ne résulte pas automatiquement du non-paiement même si, matériellement, le gérant en est l'auteur. La responsabilité civile du gérant n'est qu'une simple application, à ce niveau, de la responsabilité de droit commun des dirigeants sociaux.

230. Cette manière de poser et de résoudre le problème n'a pas convaincu les juges. Leur jurisprudence est marquée par une divergence profonde entre la Chambre criminelle et la Chambre sociale de la Cour de Cassation.

b. Les solutions jurisprudentielles (2).

231. L'arrêt "Mincel-Prunet" du 15 mars 1973 a semblé marquer la fin des divergences entre les deux Chambres de la Cour suprême. Dans cet arrêt, la Chambre criminelle se rallie, en effet, à la jurisprudence de la Chambre civile. Cependant, cette unification jurisprudentielle a été remise en question par les juridictions du fond qui demeurent fidèles aux solutions antérieures.

---

(1) Certains auteurs précisent que seule la faute détachable de la fonction, et non la faute de service peut engager la responsabilité du gérant (Cf. BOULOY : note sous C.A. Paris 12 mai 1959 : op. cit.; Jean HEMARD : rép. soc. encycl. jur. Dalloz Tome 2 "S.A.R.L." n°425). Mais cette distinction nous semble peu opérationnelle. En tout état de cause, l'emprunt qui a été fait au droit de la fonction publique nous semble inapproprié.

(2) Sont exclus de ces développements les difficultés soulevées en cas de procédure collective de paiement ou de suspension provisoire des poursuites (ex. possibilité de poursuivre le gérant).

232. Alors que la Chambre civile (1) exige une faute personnelle pour la mise en œuvre de la responsabilité civile du gérant, la Chambre criminelle (2) déclare que celle-ci est engagée dès que l'infraction est constatée. Ces divergences tiennent essentiellement à la procédure utilisée.

233. Agissant au pénal, les U.R.S.S.A.F. recherchent la condamnation pénale du gérant. Or, en vertu du lien existant entre l'action civile et l'action pénale, la constatation de l'infraction entraîne la mise en œuvre de la responsabilité civile sans que la faute dusse être prouvée (3). L'action civile et l'action pénale doivent être dirigées

---

(1) Cass. civ.$_2$ 14 déc. 1954 : Bull. civ. II. p. 209 n° 309; Cass. civ.$_2$ 10 oct. 1963 : Bull. civ. II p. 454 n° 604; Cass. civ.$_2$ 2 déc. 1964 : Bull. civ. II p. 570 n° 773, D. 1965.489 note RIBETTES-TIHLET. Pour les chambres sociales et commerciales : Cass. com. 1er avr. 1968 : Bull. civ. IV p. 108 n° 125; Cass. soc. 21 jan. 1972 : Bull. civ. V p. 47 n° 43.

(2) Cass. crim. 5 mars 1958 : D. 1958.549 ; Cass. crim. 14 jan. 1959 : D. 1959.302; Cass. crim. 2 nov. 1965 : D. 1966.87; Cass. crim. 8 mars 1966 : J.C.P. 1966.IV.59; Cass. crim. 28 juin 1966 J.C.P. 1966.IV. 120; Cass. crim. 1er mars 1967 : G.P. 1967.1.342; Cass. crim. 19 avr. 1972 op. cit.

(3)- Cass.crim. 9 nov. 1960 : D. 1961.78, J.C.P. 1960.IV.175; Bull. crim. n° 101 : "en matière de défaut de paiement de cotisations, l'action publique et l'action civile doivent être dirigées contre la même personne" d'où il suit que "lorsque l'infraction est commise par le gérant d'une S.A.R.L., c'est ce gérant qui doit personnellement répondre des condamnations pénales et civiles" . Cf. aussi : Cass. crim. 5 mars 1958 : D. 1958.549; Cass. crim. 10 nov. 1959 : J.C.P. 1959.IV.159; Cass. crim. 8 mars 1966 : J.C.P. 1966.IV.59; Cass. crim. 1 mars 1967 G.P. 1967.1.342; Cass. crim. 19 avr. 1972 op. cit.
- J. GHESTIN : note sous C.A. Douai 1966, op. cit.; Nicole CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants de sociétés..." op. cit.
- Un arrêt de la C.A. Colmar cassé par l'arrêt "Jocondo" du 27 mars 1957 (Quest. Séc. soc. 1957.209; D. 1957 som. 31) avait accueilli la thèse de la distinction entre la responsabilité civile et la responsabilité pénale pour condamner pénalement le gérant et civilement la société. Mais cette jurisprudence n'a jamais eu de suites.

contre la même personne (1). En raison du caractère purement matériel de l'infraction, l'infraction pénale n'est pas assimilable à la faute civile.

234. En revanche, lorsque les U.R.S.S.A.F. engagent leur action devant les juridictions civiles, auxquelles il convient d'assimiler les commissions de première instance de la Sécurité sociale, elles ne peuvent arguer de l'infraction pénale et recourent alors aux règles normales de la responsabilité des gérants en matière commerciale. Cette dernière résulte de la faute de gestion (2). Les U.R.S.S.A.F. choisissent généralement cette voie parce qu'elles n'ont pas pu agir au pénal dans le court délai de prescription des contraventions (3).

235. La jurisprudence exige la preuve d'une faute de gestion qui peut résulter selon la Cour d'appel de Paris

> "d'un ensemble de faits s'échelonnant sur plusieurs mois ou années dont le rapprochement seul permet de caractériser l'imprévoyance et la légèreté" (4).

---

(1) Certains auteurs avaient tenté de justifier cette responsabilité automatique par une responsabilité du gérant de fait de la société proche par sa nature de la responsabilité des commettants du fait des proposés. Mais aucun argument de texte ou jurisprudentiel ne permet de soutenir cette thèse. Cf. BARANTON op. cit.

(2) Ancien article 25 de la loi du 7 mars 1925; article 52 al. 1 de la loi du 24 juillet 1966.

(3) Ce délai est d'un an. Cf. JAMBU-MERLIN : note sous C.A. Paris 8 avril 1964 : Dr. soc. 1965.272; RIBETTES-JIHLET Jeanne : note sous Cass. civ.2 2 déc. 1964 : op. cit.

(4) C.A. Paris 24 mai 1965 : in BORDELOUP et BUSCHBAUM : "Jurisprudence de la Cour d'appel de Paris" : Direction régionale de la Sécurité sociale de Paris 1964-65 p. 28. Cf. aussi : Ch. GALASSI : "La reprise des poursuites par l'U.R.S.S.A.F. contre les dirigeants de sociétés en faillite" op. cit.

Incidemment on notera que le recours à des textes de droit commercial dans un litige concernant le non-paiement des cotisations de Sécurité sociale devant les juridictions de Sécurité sociale n'est pas de nature à éclairer le débat.

236. L'antagonisme entre les deux jurisprudences, tout relatif puisqu'il s'explique par des règles particulières auxquelles sont soumises des actions de nature différente (1), n'en demeure pas moins fâcheux. Il n'est pas normal que le choix d'une procédure influe de manière aussi décisive sur la solution au fond du litige.

237. Aucune évolution ne semblait guère prévisible (2) lorsqu'intervient l'arrêt "Mincel-Prunet" (3) qui fixe la nouvelle jurisprudence de la Chambre criminelle. Cette dernière se rallie tout simplement à la jurisprudence de la Chambre civile. La faute est désormais exigée comme condition de la responsabilité du gérant. Bien que confirmée depuis (4), on remarque cependant que les juridictions du fond, parmi

---

(1) N. CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants de sociétés..." op. cit.; RIPERT par ROBLOT : "Traité de droit commercial" op. cit. T. 1 n° 972 p. 590.

(2) Luc BIHL : "Le non-paiement des cotisations sociales et la responsabilité des dirigeants d'entreprise" op. cit.

(3) Cass. crim. 15 mars 1973 : op. cit.

(4) Cass. crim. 22 mai 1973 : D. 1973. I.R. p. 147; Cass. crim. 3 juil. 1973 D. 1973.I.R.187; Cass. crim. 31 oct. 1973 : Bull. crim. n° 398 p. 976; Cass. crim. 20 juin 1974 : D. 1974.I.R.193.

lesquelles figure la Cour d'appel de renvoi désignée par l'arrêt du 15 mars 1973, refusent de s'incliner (1). Il semble qu'elles soient essentiellement préoccupées de préserver aux textes leur caractère répressif, le débat de fond étant secondaire.

238. En attendant une décision éventuelle de l'assemblée plénière de la Cour de Cassation, on ne peut se satisfaire ni de l'état jurisprudentiel antérieur à l'arrêt Mincel-Prunet, ni à celui qui lui a succédé. Si la Chambre criminelle revient en effet sur sa jurisprudence sous la pression des Cours d'appel, la responsabilité du gérant restera déterminée par la procédure suivie. Si la Chambre criminelle résiste, comme on peut le prévoir, on se trouvera en présence d'un texte édictant une responsabilité pour non-paiement de cotisations avec deux responsables différents : le gérant au plan pénal, la société au plan civil (sauf à prouver une faute du gérant). Quelque soit la jurisprudence future, la réponse au problème de la responsabilité du gérant est aberrante. Une intervention législative serait donc souhaitable (2).

Il restera alors à apprécier l'étendue de l'éventuelle responsabilité civile du gérant; opération infiniment plus simple, mais toute aussi importante.

---

(1) C.A. Paris 5 mai 1973 : G.P. 1973.1.439; C.A. Rouen 2 oct. 1973 : D. 1974.167; Bull. inf. soc. 1973.585.
Dans le sens de la jurisprudence "Mincel-Prunet", on citera cependant un arrêt de la C.A. Paris 28 sept. 1974 (G.P. 18-19 avr. 1975 p. 25), qui, statuant sur la responsabilité civile du représentant légal d'une société coopérative par actions, a décidé que celui-ci ne peut être condamné au remboursement des cotisations arriérées dont le versement n'incombait qu'à la société elle-même.
R. EPSTEIN ("Sécurité sociale et réglement judiciaire" op. cit.) estime qu'actuellement "la résistance est terminée".

(2) Réclamée déjà en 1959 par Raymond BARANTON, cette intervention est de plus en plus souhaitée par la doctrine.

2. L'étendue de la responsabilité civile.

239. Indépendamment de l'interprétation spécifique de l'article L.151 C.S.S., et dans la mesure où l'on recourt aux règles classiques du mandat pour définir les pouvoirs et l'étendue de la responsabilité du gérant, on doit s'interroger sur l'applicabilité de l'article 1992 C. Civ. Celui-ci dispose notamment dans son deuxième alinéa que

> "... la responsabilité relative aux fautes est appliquée moins rigoureusement à celui dont le mandat est gratuit qu'à celui qui reçoit un salaire".

Par conséquent la responsabilité civile du gérant serait sanctionnée moins sévèrement lorsqu'il exerce ses fonctions gratuitement. Cette thèse est proposée par le Professeur Jean Hémard (1). Son intérêt est purement théorique car elle n'a eu aucun écho en jurisprudence (2). L'étendue de la responsabilité est exclusivement et entièrement régie par l'article L. 151 C.S.S.

240. Celle-ci est fonction de la nature des sommes à verser. Comme le fondement juridique de la responsabilité du gérant réside dans la faute et non dans la dette personnelle du gérant (3), il n'est plus discuté actuellement que les U.R.S.S.A.F. ne peuvent prétendre qu'à des

(1) Jean HEMARD : article : "La Société à responsabilité limitée" op. cit. n° 422.

(2) Cass. crim. 1er fév. 1968 : J.C.P. 1968.IV.40 ; Bull. crim. n° 36 p. 78; Cass. crim. 18 fév. 1969 : Bull. crim. n° 85 p. 214, J.C.P. 1969.IV p. 84 et surtout : Cass. crim. 11 jan. 1972 : Bull. crim. n° 13 p. 26.

(3) N. CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" op. cit.; F. JULLIEN : Lamy social n° 1108 p. 737.

dommages-intérêts. La dette du gérant n'est pas une dette légale; elle prend naissance avec la décision judiciaire qui le condamne. Ces principes s'opposent par conséquent à une pratique courante des U.R.S.S.A.F. en vertu de laquelle il est réclamé au gérant le paiement des cotisations sociales (1).

241. Actuellement des difficultés subsistent quant à l'évaluation du montant des dommages-intérêts. Deux thèses sont en présence. La première propose de fixer forfaitairement le montant des dommages-intérêts à hauteur de celui des cotisations impayées et des majorations de retard (2). Cette analyse semble s'appuyer sur les textes eux-mêmes. La deuxième thèse préconise le versement des dommages-intérêts s'ajoutant à ceux dont le montant est prévu par les textes (3). Les Caisses de Sécurité sociale seraient ainsi indemnisées du préjudice qui leur est causé par la nécessité d'engager une procédure contentieuse.

242. La Cour de Cassation a opté pour la première thèse en décidant que le montant des dommages-intérêts ne peut excéder et ne peut être inférieur au montant des cotisations dues, augmenté des majorations

(1) Cf. notamment : C.A. Paris 29 juin 1964 : infra n° 254.

(2) Pierre DELAISI : "La responsabilité personnelle des dirigeants de sociétés en matière de cotisations de Sécurité sociale" op. cit.; Jacques GHESTIN : note sous C.A. Douai 19 oct. 1965 op. cit.

(3) Yves SAINT-JOURS (note sous Cass. crim. 15 mars 1973 op. cit.) cite à l'appui certains arrêts d'appel : C.A. Pau 11 juil. 1959 : Bull. jur. F.N.O.S.S. n° 42.1959 C.4 ; C.A. Paris 18 nov. 1961 : D. 1962 som. 63.

de retard (1). Ainsi, dans le premier arrêt "Dreyer" du 13 janvier 1972 (2), elle a cassé un arrêt qui avait condamné le gérant à la demande de l'U.R.S.S.A.F. à 100.- francs de dommages-intérêts, aucune majoration de retard n'étant demandée par ailleurs. La Chambre criminelle a prononcé la cassation au motif que les majorations de retard constituent une réparation intégrale et forfaitaire. Si les U.R.S.S.A.F. ne les demandent pas, aucune réparation ne peut être accordée. Dans un deuxième arrêt du 13 janvier 1972, la Cour suprême casse un arrêt qui a accordé cumulativement les majorations de retard et une indemnité de 100.-francs.

243. Les commentateurs approuvent généralement cette jurisprudence qu'ils considèrent comme très importante puisqu'elle rend illégale la pratique de certains tribunaux de police qui utilisent des formulaires de jugement allouant automatiquement cent francs de dommages-intérêts à la Sécurité sociale en plus des majorations de retard (3).

244. Ces solutions illustrent parfaitement le caractère spécifique de la sanction civile édictée par l'article L.151 C.S.S. Le caractère forfaitaire de l'indemnité et l'application de majorations supérieures

---

(1) Cass. crim. 20 mars 1958 : G.P. 1958.3.31, S. 1958.296 ; Cass. crim. 20 fév. 1968 : Bull. crim. p. 171 n° 72 ; Cass. crim. 17 déc. 1969 : Bull. crim. p. 842 n° 351.

(2) Cass. crim. 13 jan. 1972 : Bull. crim. p. 48 n° 23 J.C.P. 1972.IV. som. p. 49; Cass. crim. 2 oct. 1975 : J.C.P. 1975.IV, p. 337-338.

(3) Georges LEVASSEUR et Jean MAZARD : rubrique "Sécurité sociale" Rép. de dr. pénal n° 68.

à celles prévues en matière contractuelle et délictuelle (1) confirme les caractéristiques particulières de la sanction qui participe beaucoup plus de la sanction administrative ou fiscale que de la sanction civile de droit commun (2), sans toutefois s'en détacher complètement.

Le particularisme des règles édictées par l'article L.151 C.S.S. explique enfin les multiples difficultés que pose la compétence juridictionnelle relative à son application.

---

(1) Cf. D. n° 61-100 du 25 jan. 1961 (D. 1961.77) et D. 24 mars 1972 (articles 13, 14 et 15) : une première majoration de 10% est appliquée aux cotisations sociales non acquittées à la date limite d'exigibilité. Si l'employeur ne s'est pas acquitté de la dette ainsi majorée dans les trois mois suivant la date d'échéance des cotisations, celles-ci seront majorées de 3% par trimestre ou fraction de trimestre échu.

(2) - Yves SAINT-JOURS : "Le droit pénal de la Sécurité sociale" op. cit. p. 14; du même auteur : "La responsabilité civile des employeurs qui ne se conforment pas à la législation de Sécurité sociale" : D. 1972 chr. p. 219.
- Contra : Jacques GHESTIN (note sous C.A. Douai 19 oct. 1965 op. cit.) qui estime que l'article L.151 C.S.S. n'est qu'une simple application de l'article 1153 C. Civ.

SECTION DEUXIEME : LE REGIME JURIDIQUE DE L'ACTION EN RESPONSABILITE

245. Une question importante domine le régime de l'action en responsabilité contre le gérant. Il s'agit de la compétence juridictionnelle relative à cette action. Les réflexions dont elle est l'objet doivent être placées dans le contexte original du choix de la procédure par les U.R.S.S.A.F.

§ 1 Le choix de la procédure et les problèmes qu'il pose

En vue d'obtenir un dédommagement, les U.R.S.S.A.F. ont le choix entre plusieurs procédures. Celui-ci est déterminé par des considérations multiples.

A. Les différentes procédures possibles.

246. Les U.R.S.S.A.F. exercent leur choix entre trois possibilités:

L'action pénale prévue par l'article L.151 C.S.S., l'action civile pour faute de gestion, et, dans le cadre d'une procédure collective de paiement, l'action en comblement de passif (article 99 L.13 juillet 1967) ou l'action en extension du passif (article 101 L.1967).

- L'action pénale, engagée devant le tribunal de police est enfermée dans le délai de prescription des contraventions qui est d'un an. Elle est déclenchée par le Ministère Public ou par la Sécurité sociale son autorité de tutelle le ministre de la Santé et de la Sécurité sociale ou plus fréquemment le directeur de l'U.R.S.S.A.F. dont relève la Société à responsabilité limitée.

- L'action civile suppose le recours à l'article 52 al. 1 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés, modifié par la loi du 12 juillet 1967 (article 9). La prescription est de trois ans à compter du non-paiement. La procédure à suivre est celle de l'article 160 C.S.S.

- Enfin, le tribunal peut aussi prononcer, à l'encontre du gérant lui-même, la liquidation des biens ou le règlement judiciaire en vertu de l'article 99 de la loi du 13 juillet 1967 si le gérant n'a pas payé le passif mis à sa charge, ou en vertu de l'article 101 de la même loi si les conditions sont réunies (1). Il est important de souligner que les U.R.S.S.A.F. peuvent déclencher une procédure de liquidation des biens ou de règlement judiciaire à l'encontre de la société en cessation de paiements (2).

---

(1) Cf. BOURREL : "L'obligation au passif social des dirigeants de sociétés anonymes et de sociétés à responsabilité limitée en cas d'insuffisance d'actif" : R.T.D.Com. 1960.785 et s.

(2) Cass. com. (5 arrêts) 27 mai 1957 : J.C.P. 1957.II.10.075. Note NECTOUX. Sur la procédure cf. : RIPERT par ROBLOT :"traité élémentaire de droit commercial" tome 2 édit. 1973 n° 2866 p. 597. La Sécurité sociale est obligée de produire à la faillite lorsque la société a été déclarée en cessation de paiements : Cass. soc. 23 avr. 1975.D.1975 p. 520 Note A.H.

B Le choix de la procédure.

247. La mise en œuvre de la procédure d'extension de la faillite (1) appelle plusieurs remarques. Même si l'on assiste actuellement à une une "remontée des dettes" (2), les conditions posées à l'application de l'article 101 de la loi de 1967 (3), doivent être réunies. Les tribunaux en apprécient l'existence. L'extension de la faillite n'est donc pas automatiquement acquise. En outre, le passif mis à la charge du gérant est souvent très important de sorte que les Caisses ont peu d'espoir de rentrer dans leurs fonds (4). La procédure d'extension de la faillite n'appelle pas d'autres commentaires.

248. L'action pénale devant les juridictions répressives (5) est

---

(1) Ex.: Cass. com. 8 oct. 1974 : Bull. civ. IV n° 240 p. 195.

(2) "Droit de la distribution" ouvr. collect. op. cit. n° 314-315 p. 245-246.

(3) Le gérant doit avoir, sous le couvert de la personne morale masquant ses agissements, fait des actes de commerce dans son intérêt personnel, ou poursuivi abusivement, dans son intérêt personnel, une exploitation déficitaire qui ne pouvait conduire qu'à la cessation des paiements de la personne morale, ou disposé des biens sociaux comme des biens propres.

(4) Pierre DELAISI : "La responsabilité personnelle des dirigeants de sociétés..." op. cit. : JAMBU-MERLIN : note sous C.A. Paris 8 avril 1964 : Dr. soc. 1965.272.

(5) Les commissions de première instance de la Sécurité sociale ne statuent jamais sur le plan répressif : J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" op. cit. n° 383 p. 866.

certainement la plus efficace. Son caractère intimidant (1) supplée partiellement à la limitation de la peine à un niveau assez bas (2). Elle se heurte cependant à deux inconvénients majeurs : la courte prescription de l'action (un an) et la lourdeur de la procédure. En effet, les U.R.S.S.A.F. se trouvent souvent privées de l'action parce-qu'elles n'ont pas agi dans les délais (3). D'autre part, suivant le rapport de l'Inspection générale des Affaires sociales pour 1966 (4), la procédure est considérée comme relativement lente :

> "au délai nécessaire pour obtenir une audience (2 mois au moins), se juxtapose le délai parfois légal d'obtention de la grosse du jugement. Le recours à cette procédure est le plus souvent limité par la capacité d'absorbtion des tribunaux. Son utilisation systématique est rare".

Cette affirmation est cependant en contradiction avec le nombre impressionnant de décisions des tribunaux répressifs (5).

---

(1) - Lucien MANDEVILLE : "Les mécanismes répressifs du système français de Sécurité sociale; contribution à une mesure de l'efficacité des sanctions" op. cit.
- Maurice COHEN : "La responsabilité pénale des dirigeants de sociétés au regard de la Sécurité sociale": Rev. Prat. Dr. Soc. n° 308. 1970.
- Rapport de l'Inspection générale des Affaires sociales pour 1966 qui fait ressortir que le pourcentage des dossiers donnant droit à recouvrement avant jugement, par rapport au nombre des citations était élevé (tableau n° 23).

(2) Cf. supra n° 212.

(3) Jeanne RIBETTES-TILLET : rubrique "Sécurité sociale" op. cit. n° 100; note sous Cass. civ.2 2 déc. 1964 op. cit.; JAMBU-MERLIN : note sous C.A. Paris 8 avr. 1964 op. cit.
Il faut souligner aussi que la solidarité des prescriptions ne joue pas car il s'agit d'actions visant des personnes différentes (action contre la société et contre le gérant : cf. supra n° 249 ad notam).

(4) Rapport p. 2

(5) Dans ce sens J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" op. cit. n° 322 p. 687.

249. Face à ces inconvénients dont le plus important est le délai de prescription de l'action, La Sécurité sociale recourt, au plan civil, à la procédure devant les Commissions de première instance de la Sécurité sociale ou devant les juridictions de droit commun (1). L'action se prescrivant après trois ans (2), elle échappe à la courte prescription Autre avantage du recours devant les Commissions de première instance, la procédure est plus rapide. Par contre, l'inconvénient majeur jusqu'au 15 mars 1973, résidait dans la nécessité de prouver une faute de gestion (3).

250. L'action civile devant les juridictions de Sécurité sociale peut suivre deux processus : soit l'action directe devant la Commission de première instance afin d'obtenir la condamnation du gérant (4), soit les procédures administratives qui conduisent presque toujours à la saisine de la Commission de première instance sur requête du gérant. Ces procédures rapides, de caractère administratif et nettement inspirées

---

(1) Cette dernière solution est rare : elle a posé, d'ailleurs, un problème de compétence entre le tribunal de commerce et le tribunal de grande instance (cf. J. RIBETTES-TIHLET : note sous Cass. civ. 2 déc. 1964 : Dr. soc. 1965.255. C. HOUPIN et H. BOSVIEUX : "Traité général des sociétés civiles et commerciales et des associations" 7e édit. n° 1523 et 1083). Malgré l'opinion critique de certains auteurs (RIPERT par ROBLOT :"Traité élémentaire de dr. com." op. cit. n° 137 p. 804), la jurisprudence a opté en faveur de la compétence commerciale : C.A. Lyon : 23 fév. 1972 : R.T.D.Com. 1972.864; Cass. com. 7 avr. 1967 : D.S. 1968.61.

(2) Le nouvel article 169 C.S.S. fixe le délai de prescription du recouvrement forcé des cotisations à 5 ans. Mais ce délai ne nous semble pas applicable au gérant qui n'est pas l'employeur : J.-J. DUPEYROUX: "Sécurité sociale" op. cit. n° 322-24, p. 685-87.

(3) F. QUEST : "Dirigeants de soc. et cotisations de Séc. soc." op. cit.

(4) Les Caisses ne choisissent cette voie que lorsqu'elles souhaitent trancher une question de principe : Jeanne RIBETTES-TIHLET :"Sécurité sociale" : op. cit. n° 64.

du droit fiscal (1) sont de deux types : l'état exécutoire (2) et la contrainte (3). Généralement le gérant fait opposition à la contrainte devant la Commission de première instance dont la compétence doit être établie pour trancher un litige de responsabilité civile fondée sur la faute de gestion.

§ 2 Les problèmes de compétence juridictionnelle

251. Une remarque préliminaire s'impose : si la jurisprudence "Mincel-Prunet" se confirme, il semble, qu'en conséquence, l'état exécutoire et la contrainte ne peuvent plus être délivrés à l'encontre du gérant en tant que personnellement responsable du paiement des cotisations

---

(1) J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" : op. cit. n° 317 p. 680.

(2) Article 166 C.S.S. : quinze jours après la mise en demeure ou l'avertissement adressé au débiteur sans résultat, l'U.R.S.S.A.F. dresse un état qu'elle envoie pour le rendre exécutoire au Préfet. Cet état exécutoire signé par le Préfet est remis au Trésorier-payeur général qui en assure le recouvrement comme en matière d'impôt par l'intermédiaire du percepteur.

(3) Article 167 C.S.S. : La contrainte est le procédé le plus efficace et le plus couramment employé. Il débute aussi par une mise en demeure infructueuse adressée au gérant. Le directeur de l'U.R.S.S.A.F. délivre alors une contrainte qu'il fait viser et rendre exécutoire par le Président de la Commission de première instance. La contrainte, qui porte la formule exécutoire comme un jugement de condamnation, est signifiée par acte d'huissier au débiteur. L'intéressé fait généralement opposition devant la Commission : JAMBU-MERLIN : note sous C.A. Colmar 15 oct. 1964 op. cit. et Cass. civ. 2 6 mai 1965 : Dr. soc. 1965-592.

Jusqu'à présent, seule la validité de la mise en demeure a été contestée et, de surcroît, à titre incident (1).

252. La question que soulève la compétence des juges de première instance se pose en ces termes : la Commission de première instance, juridiction d'exception, est-elle compétente pour trancher un problème de droit commercial concernant la faute de gestion qui n'est pas, en tout état de cause, un litige de Sécurité sociale ? Le débat n'est pas théorique puisqu'il a donné lieu à une jurisprudence contradictoire de la Chambre civile et de la Chambre sociale de la Cour de Cassation (2).

A. Exposé de la jurisprudence.

253. La jurisprudence de la Chambre civile résulte d'un arrêt du 6 mai 1965 (3). Les faits étaient les suivants : un gérant de Société à responsabilité limitée avait fait opposition devant la Commission de première instance à une contrainte delivrée à son encontre par l'U.R.S.S.A.F. de Roanne pour non-paiement des cotisations sociales et des majorations de retard. Devant cette juridiction, le gérant a demandé le sursis à statuer au motif que la Commission était incompétente pour juger de l'éventuelle faute de gestion. La Chambre civile rejeta ce raisonnement et décida que si la Commission de première instance était

---

(1) F. QUEST : "Dirigeants de soc. et cotisations de Séc. soc." op. cit. qui estime que la mise en demeure ne peut être valablement adressée au gérant que si elle est le préalable à une action en responsabilité et cite à l'appui un arrêt de la Chambre sociale du 2 déc. 1964 (G.P. 1965.185).

(2) Les litiges relatifs à la compétence sont néanmoins peu fréquents; souvent ils sont provoqués par des exceptions, défenses ou demandes reconventionnelles : JAMBU-MERLIN note sous Cass. soc. 20 mai 1966 op. cit.

(3) Cass. civ. 2 6 mai 1965 : Bull. civ. II n° 406 p. 281; D. 1966.157 note J. MIÑJOZ : Dr. soc. 1965.592 note JAMBU-MERLIN.

compétente pour se prononcer sur la validité de la contrainte, elle l'était aussi pour se prononcer sur l'existence de la faute de gestion.

254. Cette jurisprudence avait été notamment préparée par un arrêt de la Cour d'appel de Paris du 29 juin 1964 (1) dont les attendus sont particulièrement nets. Aux termes de cette décision,

> "il importe peu... qu'à l'appui de sa demande en paiement des cotisations, l'organisme de recouvrement ait invoqué l'article 25 de la loi du 7 mars 1925 sur les Sociétés à responsabilité limitée" (2).

On peut l'interpréter comme admettant à titre principal la compétence des juridictions de Sécurité sociale en matière de responsabilité pour faute (3).

255. On oppose généralement à cette jurisprudence celle de la Chambre sociale fixée par plusieurs arrêts du 20 octobre 1965 (4) et confirmée depuis (5). Ceux-ci établissent une distinction selon que le problème de la responsabilité pour faute de gestion est soulevée par voie d'action principale, ou à titre incident comme moyen de défense. La Chambre sociale n'admet la compétence des Commissions de Sécurité sociale pour statuer sur la faute de gestion que lorsque cette question est posée à titre incident. Par conséquence, elles doivent se déclarer incompétentes lorsque la responsabilité est engagée à titre principal.

---

(1) C.A. Paris 29 juin 1964 : D. 1964.563 note J. MINJOZ.

(2) Dans le même sens : C.A. Paris 27 septembre 1964 : G.P. 1965.1.23; D.1965. somm. 16; C.A. Paris 14 nov. 1963 : G.P. 1964.1.362; D. 1964 somm. 67; C.A. Paris 8 avr. 1964 : Dr. soc. 1965 note JAMBU-MERLIN.

(3) Note MINJOZ sous C.A. Paris 29 juin 1964 op. cit.

(4) Cass. soc. 20 oct. 1965 : D. 1966.157 note J. MINJOZ.

(5) Cass. soc. 18 mai 1966; Cass. soc. 20 mai 1966; Cass. soc. 18 jan. 1967; Cass. soc. 14 février 1968 : arrêts inédits cités au Lamy social n° 1108 p. 737.

B. Appréciation critique.

256. L'interprétation doctrinale de ces différents arrêts suscite la critique autant que la jurisprudence qu'ils consacrent.

257. Il est nécessaire de s'interroger en effet sur la soi-disante contradiction entre la jurisprudence sociale et civile. De l'examen des faits il apparaît en particulier, que la Cour de Cassation a statué sur des espèces similaires : les U.R.S.S.A.F. ont eu recours au recouvrement forcé par le procédé de la contrainte auquel le gérant a fait opposition. La responsabilité est donc soulevée à titre incident et non à titre principal (1). On ne peut donc conclure des éléments de fait que la Chambre civile a admis la compétence au principal des juridictions de Sécurité sociale. Cependant les attendus extrêmement généraux de l'arrêt invitaient les auteurs à conclure à la compétence de droit commun de celles-ci. Cette interprétation s'appuyait en outre sur la jurisprudence de la Cour d'appel de Paris qui a toujours admis que les Commissions de première instance pouvaient connaître d'un litige de responsabilité par voie d'action.

Il semble malgré tout que la portée de l'arrêt de la Chambre civile ait été quelque peu exagérée, voire dénaturée. Quelle que soit l'interprétation qu'on lui donne, la jurisprudence est éminemment critiquable.

---

(1) Nicole CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants sociaux au regard de la Sécurité sociale" op. cit.

258. La compétence des Commissions de première instance pour statuer sur la faute de gestion, que ce soit par voie d'action ou d'exception, ne saurait en premier lieu se justifier par une acceptation du gérant. En faisant opposition devant la Commission, le gérant use de la seule voie de recours qui lui est offerte à l'encontre de la contrainte (1).

259. En second lieu, la compétence ne peut être justifiée par le fait qu'il s'agit d'un litige de Sécurité sociale et que, en toute hypothèse, le problème de la faute de gestion n'est qu'accessoire (2). La nature de la procédure qui applique incontestablement des mécanismes propres au droit de la Sécurité sociale, ne préjuge en rien de la nature du fond du litige.

260. Enfin, l'argument décisif s'opposant à la compétence de ces juridictions d'exception, réside dans l'illégalité, à notre sens, des procédures de l'état exécutoire et de la contrainte à l'encontre du gérant, puisque celui-ci n'est pas débiteur personnel des cotisations (3). La procédure utilisée ne constitue plus, par conséquent l'éventuel fondement de la compétence. Lorsque les juridictions de Sécurité sociale sont saisies de la question de l'éventuelle responsabilité du gérant, elles doivent surseoir à statuer.

---

(1) - JAMBU-MERLIN : note sous C.A. Colmar 15 oct. 1964, op. cit. et Cass. civ.2 6 mai 1965 op. cit.
- Jeanne RIBETTES-TIHLET : note sous Cass. civ. 2 déc. 1964 op. cit.
- F. QUEST : "Dirigeants de soc. et cotisations de Séc. soc." op. cit.
- J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" op. cit. n° 384 p. 868.
- F. JULLIEN : "Lamy social" op. cit. n° 1108 p. 737.

(2) Charles GALASSI : "La reprise des poursuites par l'U.R.S.S.A.F...." op. cit.

(3) Cf. supra n° 228.

CONCLUSION DU CHAPITRE

261. La responsabilité édictée par l'article L.151 C.S.S. constitue incontestablement une des règles du statut du gérant qui s'éloigne le plus des principes classiques du droit des sociétés. Ce particularisme ne présenterait pas d'inconvénients sérieux si les textes, et par conséquent les tribunaux, n'avaient recours à une terminologie propre au droit des sociétés à laquelle ils donnent un sens différent.

La confusion qui en résulte, constitue un défi à la bonne compréhension du droit et, ce qui est plus grave encore, fait peser sur l'existence et l'étendue des obligations du gérant une incertitude néfaste.

262. Ces incohérences sont essentiellement imputables à une méthode de légifération aberrante, déjà dénoncée, qui consiste à vouloir règlementer l'entreprise et notamment l'exercice du pouvoir en son sein, en ayant recours à des concepts propres au droit des sociétés. L'autonomie du droit de la Sécurité sociale par rapport au droit des sociétés est une œuvre inachevée. Le droit fiscal se réclame d'une autonomie identique dont on verra qu'elle est réalisée plus complètement mais non totalement.

CHAPITRE SECOND

LES CONSÉQUENCES FISCALES ATTACHÉES AU CHOIX DU RÉGIME D'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

263. Depuis la réforme du 9 décembre 1948, la loi fiscale distingue entre le régime applicable aux sociétés de personnes et le régime des sociétés de capitaux (1). Selon le droit commun, la Société à responsabilité limitée est soumise au régime fiscal des sociétés de capitaux (2). Cependant, le législateur a édicté certaines règles qui y dérogent en autorisant la Société à responsabilité limitée à opter en faveur du régime fiscal des sociétés de personnes. Il manifeste ainsi le souci de prendre en considération le caractère souvent familial (3) de ce type de société ainsi que sa vocation particulière dans le cadre d'une économie de groupe (4).

264. L'imposition de la société selon l'un des deux régimes considérés n'est pas exempte de conséquences sur les obligations fiscales du gérant.

---

(1) Article 96 du décret de réforme fiscale du 9 décembre 1948 codifié sous l'article 206.I.G.G.I.

(2) Sur les hésitations antérieures à cette date sur la nature fiscale de la S.A.R.L. : cf. A. MOREAU : "traité pratique des S.A.R.L." n° 6 p. 13.

(3) E. HANUS : thèse précitée p. 115.

(4) Cf. supra n° 43

265. Lorsque la société relève du droit commun et qu'elle est soumise à l'impôt sur les sociétés, les obligations fiscales du gérant sont déterminées par la distinction préalable entre gérant salarié et gérant non-salarié (1). En cas d'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes (dont on observera qu'elle est le fait du gérant), l'imposition du gérant échappe à cette distinction. Tous les associés, au nombre desquels figure le cas échéant le gérant, sont imposés à raison de leurs revenus, comme des associés en nom. Il en résulte notamment que le gérant n'est pas frappé par l'impôt en tant que tel (2). L'imposition de sa rémunération est exclusivement déterminée par le fait qu'il soit associé. Par analogie avec la responsabilité qu'il encourt au titre de l'article L.151 C.S.S., on peut affirmer qu'il ne s'agit pas d'un statut personnel, mais d'un statut fonctionnel. Dans la première hypothèse, c'est la fonction d'employeur qui justifie la responsabilité, alors que, dans la seconde, c'est la fonction d'associé qui conditionne

---

(1) Cf. infra n° 322.

(2) A titre incident, on peut signaler qu'il existe une disposition fiscale visant le gérant (de droit ou de fait) en tant que tel. Il s'agit de l'article 39-1-3° et de l'article 212 C.G.I. Ces textes concernent le régime fiscal des intérêts des comptes-courants d'associés.

Au regard de la société, les sommes représentant ces intérêts sont déductibles du bénéfice social. Cependant la déductibilité est limitée au montant du capital social lorsque ces sommes sont versées aux dirigeants de droit ou de fait.

Au regard du gérant dont la qualité n'est prise en compte qu'en cas d'intérêts excédentaires, celles-ci sont imposées en tant que revenu mobilier sans avoir fiscal (si la S.A.R.L. est passible de l'impôt sur les sociétés) ou en tant que bénéfice industriel et commercial (si la S.A.R.L. relève de l'imposition des sociétés de personnes) sans donner droit au prélèvement forfaitaire de 33,33 pour cent (la partie non-excédentaire est imposée comme revenu de créances avec possibilité de prélèvement libératoire) : "Memento Pratique" Edit. Francis Lefèvre 1975 p. 148.

le régime fiscal applicable. Cette analogie doit toutefois être accueillie avec quelques réserves. S'il est exact de parler de "fonction" d'employeur en raison du caractère dynamique de cette notion (1), il est peut être préférable de considérer le fait d'être associé - notion statique (2) - comme une qualité plutôt qu'une fonction. Il reste, cependant, que dans les deux cas, les obligations du gérant sont conditionnées par des critères extérieurs à sa qualité de dirigeant social.

L'examen du régime fiscal de la rémunération du gérant en cas d'option présente un double intérêt.

266. D'une part, il illustre le caractère hybride de la Société à responsabilité limitée qui participe autant de la catégorie (juridique et fiscale) des sociétés de capitaux que de celle des sociétés de personnes (3). Un de ses aspects spécifiques se trouve consacré législativement. Il s'agit de sa composition fréquemment familiale. La faculté d'option ouvre en outre des perspectives nouvelles à cette forme sociale comme structure de collaboration entre plusieurs sociétés.

267. D'autre part, il est impossible de mesurer complètement les effets de l'option sans faire référence aux conséquences qui en découlent quant au statut social du gérant. L'option pour le régime fiscal des

---

(1) Le fait d'être employeur implique un certain nombre d'actes : recrutement du personnel, exercice du pouvoir hiérarchique ...

(2) Le fait d'être associé résulte de la détention de parts sociales (détention qui est purement juridique puisque les parts ne peuvent être matérialisées dans un titre). Il n'implique pas nécessairement l'exercice des prérogatives qui s'y attachent.

(3) Le doyen RODIERE considère toujours la S.A.R.L. comme une société de personnes : "Groupements commerciaux" 7e édit. 1971 p. 108.

sociétés de personnes fait automatiquement entrer le gérant dans la catégorie des non-salariés au regard des assurances sociales (1).

268. Comme l'imposition de la société ne résulte pas d'une décision impérative de la loi ou de l'autorité administrative, mais d'un choix délibéré du gérant, il est important d'analyser le mécanisme de l'option (Section première) avant d'en rechercher les motivations et les conséquences (Section deuxième).

---

(1) Sur les effets de l'option : cf. infra n° 484 sur les droits et obligations du gérant non-salarié : cf. infra n° 567 et suiv.

SECTION PREMIERE : LE MECANISME DE L'OPTION FISCALE DES SOCIETES A RESPONSABILITE LIMITEE POUR LE REGIME D'IMPOSITION DES SOCIETES DE PERSONNES

269. La Société à responsabilité limitée n'est pas autorisée à opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes quand elle le juge favorable à ses intérêts (ou à ceux de ses associés). Le législateur n'a autorisé l'option que dans certains cas, voulant par là lui conférer un caractère exceptionnel et limité. Elle est justifiée par la nature particulière de certaines sociétés ou par des impératifs de politique économique dont le législateur est seul juge (1).

---

(1) Il en résulte notamment que le nombre de sociétés est relativement peu important.

Pendant longtemps leur nombre était difficile à évaluer. Outre la question du secret professionnel parfois invoqué, l'Administration ne possédait pas de statistiques précises : Gérard TOURNIER : "Les agréments fiscaux" : Publications de l'Institut d'Etudes Politiques de Toulouse. Recherches administratives Tome 1. Edit. Pédone Paris 1970. Annexe I p. 315.

Toutefois, depuis 1974, on trouve un recensement précis : en 1972, 3 989 S.A.R.L. ayant opté étaient recensées (ce qui représente 3,15 pour cent du total des S.A.R.L. existantes à cette date): Revue Statistiques et études financières . Oct. 1974.

270. L'option est ouverte dans quatre cas lesquels peuvent être regroupés en deux catégories : les cas d'option ouverte en raison de la nature particulière de la société ou de son objet social (sociétés de famille, sociétés agricoles ou sylvicoles) et les cas d'option ouverte dans un but de politique économique (sociétés dont l'objectif est conforme au Plan).

271. Ils présentent tous un caractère commun : l'option ne peut plus être exercée actuellement, les délais étant forclos. Cette étude n'est toutefois pas d'un intérêt simplement historique, puisque les sociétés restent soumises au régime en faveur duquel elles ont opté (1).

§ 1 Les cas d'option ouverte en raison de la nature particulière de la société ou de l'objet social

272. L'hypothèse la plus importante concerne les sociétés de famille (2). La faculté d'option réservée aux sociétés agricoles ou sylvicoles est marginale.

A. La faculté d'option ouverte aux sociétés de famille.

273. Le décret du 20 mai 1955 (3), codifié sous les articles 238 sexiès, 239 2° et 239 bis du Code Général des Impôts, a institué,

---

(1) Cf. notamment pour les sociétés de famille : Edouard BOURREL : "Impôt sur les sociétés" : encycl. jur. Dalloz, Rép. soc. Tome 1 n° 12 p. 3 . Ces sociétés ont dû rester pendant cinq ans après leur option sous le régime des sociétés de personnes. Après ce délai, elles ont pu révoquer leur choix. La révocation est, en toute hypothèse, définitive.

(2) Près de 5 000 S.A.R.L. ont exercé cette option : cf. A. TURCQ : "fiscalité de l'entreprise" 2e édit. Sirey 1970 p. 32 n° 43 ad notam.

(3) D. n° 55.594. L'article 41 de la loi n° 65.566 du 12 juillet 1965 a remis temporairement en vigueur ce décret en ouvrant un délai d'option jusqu'au 1er janvier 1968.

pour les Sociétés à responsabilité limitée ayant un caractère familial, la faculté d'opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes. Cette réglementation ne concernait pas seulement les sociétés de famille. L'imposition de la Société à responsabilité limitée selon le régime des sociétés de personnes était prévue dans trois autres cas, et s'appliquait aussi aux sociétés anonymes (1).

Lorsque la Société à responsabilité limitée répond à la définition de la société de famille, l'option est soumise à certaines conditions.

1. La définition fiscale de la société de famille.

274. La notion de société de famille est purement fiscale. Un auteur a cru pouvoir établir une distinction entre "société de famille" et "société à caractère familial" (2). Seul le deuxième terme serait applicable aux sociétés visées par le décret du 20 mai 1955, alors que le premier serait réservé aux sociétés visées par l'article 41 C.G.I.

(1) Les trois autres cas d'option sont :
transformation d'une société de capitaux (au sens juridique) en société de personnes;

révocation de l'option exercée par une société de personnes pour le régime des sociétés de capitaux (la loi autorise dans certaines conditions les sociétés de personnes à opter pour le régime fiscal des sociétés de capitaux);

réunion de la totalité des actions ou parts d'une société soumise au régime des sociétés de capitaux entre les mains d'un seul associé (il s'agit en quelque sorte d'une sanction fiscale de l'abus de la notion de personnalité morale).

(2) Marthe FOURNIER : "Sociétés de famille" : encycl. jur. Dalloz. Rép. soc. n° 4.

et pour lesquelles est institué un régime fiscal dérogatoire en matière de plus-values (1). Cette différence de terminologie manque cependant de précision.

275. Le droit des sociétés ignore le concept de "société de famille" (2) bien que diverses dispositions semblent s'en inspirer (3).

276. Selon le D. 20 mai 1955, est considérée comme une société de famille, la Société à responsabilité limitée qui regroupe, à l'exclusion de toute autre personne, des associés en ligne directe ou des associés en ligne collatérale jusqu'au deuxième degré ou des associés

---

(1) Sur le régime fiscal institué par l'article 41 C.G.I. :

- JOST : "La Société de famille" : Bull. S.A.R.L. 1950.18
- VANARD : "La Société à responsabilité limitée : régime fiscal et Sécurité sociale" : Rép. not. 1950 p. 137 art. n° 26.823.
- PEGAUD Jean : "La constitution des sociétés de famille" : tabl. jur. et fisc. 1949.19.
- BOLLEROT : "Pourquoi et comment constituer une société de famille" : Tabl. jur. et fisc. 1949.205.
- CARREAU Antoine : "L'évolution du problème fiscal de la société de famille" : Thèse Bordeaux 1951; "Le problème fiscal de la société de famille" : Rev. soc. 1952.12.
- FONTAINE : "Le gérant de la société de famille" : Thèse Paris 1952. Sirey édit.
- PALMADE Maurice : "Société de famille et S.A.R.L." : Bull. S.A.R.L. 1953.2.33.
- TABET Jacques : "Régime fiscal des S.A.R.L. en France" : Rev. soc. 1955.102.
- "Entreprise familiale et sociétés de famille" : Rev. fid. oct. 1971 n° 522.

(2) Marthe FOURNIER : "sociétés de famille" op.cit. n° 4.

(3) Ex. : réglementation des sociétés entre époux : Marthe FOURNIER op. cit.; RIPERT par ROBLOT op. cit. n° 728 p. 463.

conjoints de personnes de cette parenté (1).

277. Cette définition a un double rôle : elle permet d'identifier les sociétés admissibles au régime dérogatoire au moment de l'option d'une part; elle a pour effet de replacer dans le droit commun la société qui aurait perdu son caractère familial, d'autre part. L'administration a néanmoins admis certains tempéraments au cas où la composition de la société cesse, par suite du décès d'un de ses membres, de répondre strictement aux conditions de parenté ou d'alliance (2). En dehors de ces cas, toute entrée d'un tiers dans la société annulle l'option.

(1) Répondant ainsi à cette condition de parenté ou d'alliance les sociétés existant :

- entre un père et une mère et un petit-fils ou une petite-fille;
- entre un grand-père ou une grand-mère et plusieurs petits-enfants à condition que ceux-ci soient frères et sœurs ;
- entre un grand-père ou une grand-mère et un petit-fils ou une petite-fille;
- entre un beau-père ou une belle-mère et son gendre ou sa belle-fille;
- entre un père ou une mère et son gendre ou sa belle-fille;
- entre un ou plusieurs frères ou sœurs et beaux-frères et belles-sœurs .

Par contre, ne répondent pas à cette définition, les sociétés existant entre un père et une mère, leurs enfants et leurs petits-enfants car les petits-enfants ne sont parents qu'au troisième degré avec leurs oncles et tantes.

(2) Egalement;

Si les parts sociales du défunt sont transmises exclusivement à des héritiers en ligne directe, à son conjoint ou aux associés survivants;

Si, à défaut de cette condition, la société se transforme avant la clôture de l'exercice en cours, en société en nom collectif sans création d'un être moral nouveau;

Si, dans l'hypothèse où les parts sont dévolues après le décès d'un associé à des successibles autres que les parents en ligne directe, le conjoint du défunt ou des co-associés ou par certains d'entre eux suivant des actes ayant acquis date certaine avant la clôture de l'exercice en cours lors du décès : Rép. min. éco. et fin. à M. LATHIERE : J.O. déb. Ass. nat. 13 jan. 1962 p. 56.

2. Les conditions d'ouverture de l'option.

278. L'option est admise sous une double condition de délai et d'engagement des associés à poursuivre l'exploitation sociale pendant un délai minimum de cinq ans.

279. En ce qui concerne le délai, le bénéfice du régime des sociétés de personnes ne pouvait être demandé que jusqu'au 1er juillet 1957, puis après une seconde ouverture de l'option jusqu'au 1er janvier 1968 (1). Les sociétés constituées postérieurement à ces dates ne peuvent donc plus exercer l'option (2).

280. La sanction du non-respect de l'engagement de poursuivre l'exploitation était la déchéance du régime de faveur et l'exigibilité des impôts de distribution dont le tarif était majoré.

281. Lorsque la société a exercé l'option, elle en conserve le bénéfice sauf révocation expresse ou déchéance (3).

---

(1) Cf. supra n° 273 ad notam.

(2) Rép. min. éco. et fin. à M. BLIN : J.O. déb. Ass. nat. 3 fév. 1960 p. 140.

(3) En effet, certains événements survenant en cours ou en fin de société, sont de nature à mettre fin à l'application du régime fiscal des sociétés de personnes : en dehors de la perte du caractère familial, il faut citer : la dissolution de la société, la transformation en société anonyme, en société en commandite par actions ou en société civile relevant de l'impôt sur les sociétés en raison de sa forme, de son activité ou de son option.

B. Les régimes temporaires en faveur de certaines sociétés agricoles ou sylvicoles.

282. Le domaine d'application de ces régimes est très limité. La pratique révèle que les sociétés qui en bénéficient sont rares. Il s'agit généralement de sociétés "en veilleuse" qui ne font pas de résultats. L'absence de toute jurisprudence les concernant, contrairement aux sociétés de famille, atteste du peu d'écho que ce régime a rencontré en pratique sur lequel il ne convient pas de s'attarder longuement.

283. On notera néanmoins que les sociétés bénéficiaires de ce régime sont : des Sociétés à responsabilité limitée exploitant un domaine agricole dont elles sont propriétaires; des Sociétés à responsabilité limitée exploitant des terres ou bâtiments en location ou en fermage ainsi que des groupements forestiers (1).

284. L'option n'est plus possible actuellement (2), mais comme les sociétés de famille visées par le D. 20 mai 1955, ces sociétés continuent de bénéficier du régime dérogatoire sauf révocation ou déchéance de l'option (3).

---

(1) Pour ces derniers cf. D. n° 54 1302 du 30 déc. 1954.

(2) Pour les sociétés agricoles, le délai a pris fin le 31 déc. 1960, mais une décision du 13 jan. 1961 a admis la prorogation du délai jusqu'au 30 juin 1961 (note du 17 jan. 1961 : B.O.C.D. 1961.II. 1470; B.O.E. 1961.8276).
Pour les sociétés sylvicoles le délai a expiré le 30 juin 1959.

(3) Le régime de l'option en faveur de ces sociétés est régi par des modalités semblables à celles édictées par le D. 20 mai 1955 : Michel ROLLAND : "Facultés d'option ouvertes aux sociétés" : Juriscl. soc. tome XI fasc. 265 $_3$ n° 67 p. 10.

285. Si l'on prend la peine de s'interroger sur les raisons de l'ouverture de l'option en faveur des sociétés de famille, des sociétés agricoles et des sociétés sylvicoles, on remarque qu'elle poursuit principalement la satisfaction d'intérêts catégoriels, voire personnels. Cette constatation est évidente pour les Sociétés à responsabilité limitée-sociétés de famille dont on a allégé la fiscalité, satisfaisant ainsi certaines revendications pour un allègement fiscal.

A l'heure actuelle, l'option ouverte aux sociétés dont l'objectif est conforme au plan, répond à une préoccupation plus élevée : celle de faciliter les initiatives privées en vue de la satisfaction de l'intérêt général. Déjà, l'option ouverte aux sociétés agricoles et sylvicoles, répondait partiellement à cette intention.

§ 2 L'imposition au régime dérogatoire des sociétés dont l'objectif est conforme au plan

286. La loi du 31 juillet 1962 qui a institué ce régime dérogatoire (1) pose pour son admission différentes conditions de fond. Une procédure administrative d'agrément permet un contrôle de l'Administratio (2). Cette réglementation s'inspire du régime fiscal des sociétés-mères

---

(1) C'est l'article 29 de la L. n° 62.873 du 31 juillet 1962 qui a créé ce régime pour les sociétés constituées avant le 1er jan. 1966. Le décret du 29 avr. 1963 (J.O. 4 mai 1963) en fixe les modalités pratiques d'application. L'article 12-I de la L. 29 nov. 1965 a prorogé le délai jusqu'au 1er jan. 1971.
L'Administration a donné de ces textes trois commentaires : note du 14 déc. 1962 paragraphe 48 (B.O.C.D. 1962.II.2197); note du 30 juillet 1963 (B.O.C.D. 1963.II.2367); note du 23 mai 1966 (B.O.C.D. 1966.II.3336).

(2) Michel FLEURIET ("Les techniques de l'économie concertée" : thèse Bibliothèque de droit commercial tome 26 L.G.D.J. Sirey Paris 1974 p. 52) estime que l'agrément donné par l'Administration est aussi une condition en elle-même.

et filiales (loi du 12 juillet 1965) et doit par conséquent être replacée dans le cadre plus vaste de la fiscalité des groupes de sociétés (1).

A. Les conditions d'admission au bénéfice du régime fiscal des sociétés de personnes.

287. L'article 239 bis A C.G.I. et les articles 46 quinquiès et duodéciès de l'annexe III C.G.I. disposent que les Sociétés à responsabilité limitée ainsi que les Sociétés par actions, constituées entre le 1er août 1962 et le 1er janvier 1971 dont les objectifs sont conformes au plan de développement économique et social, peuvent être admises pendant une période de cinq ans maximum au régime fiscal des sociétés de personnes.

288. La rédaction imprécise de l'article 239 bis A C.G.I. laisse planer un doute sur la possibilité pour des sociétés constituées dans les délais précités d'opter pour le régime dérogatoire après le 1er janvier 1971. Certains auteurs estiment ainsi que les sociétés sont toujours recevables à demander ce régime (2) alors que d'autres les considèrent comme forcloses (3). En l'absence de doctrine administrative publiée, il semble qu'il faille conclure à la forclusion. Dans l'esprit du texte, en effet, il s'agissait de favoriser la constitution de Société à responsabilité limitée en leur accordant *"ab initio"* un régime fiscal plus favorable que le droit commun et non de remplacer celui-ci après la création de la société.

---

(1) Bernard JADAUD : "L'impôt et les groupes de sociétés" : thèse Berger Levrault édit. 1970; J.P. GUELOT : "Apparition et évolution de la notion de groupe en droit fiscal" : J.C.P. 1969 édit. C.I. 87.102.

(2) E. BOURREL : "Impôt sur les sociétés" Rép. soc. encycl. jur. Dalloz T. 1, E. SAGE : "Les problèmes fiscaux de l'entreprise" édit. économie et humanisme . Paris 1974 p. 210.

(3) R. BONAFOUX : op. cit. n° 3814.

289. Les sociétés en cause doivent réunir un certain nombre de conditions d'ordre financier. Les conditions financières propres à la société demanderesse concernent notamment le montant du capital social qui doit être égal ou supérieur à un million de francs. En outre, pour apprécier l'existence du lien de groupe entre les sociétés, il est spécifié que le capital de la société doit être contrôlé à 80% par des sociétés par actions ou à responsabilité limitée qui remplissent les conditions requises pour bénéficier du régime fiscal des sociétés-mères. Cette dernière référence implique l'obligation pour les sociétés associées de détenir au moins 10% du capital de la Société à responsabilité limitée (1).

290. La combinaison de ces différentes règles montre qu'il s'agit d'une Société à responsabilité limitée - filiale commune de plusieurs sociétés. Il y a donc là une illustration pertinente de la distinction entre la Société à responsabilité limitée de type traditionnel à structure souvent familiale et la Société à responsabilité limitée - technique juridique de la collaboration entre sociétés. On peut aussi y voir une confirmation de la thèse de Madame Jeanne Boucourechliev sur l'intérêt du choix de la forme sociale de la Société à responsabilité limitée comme mode de regroupement des sociétés (2).

---

(1) Toutefois, aucun pourcentage minimum de participation n'est exigé pour les titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif et pour la participation dont le prix de revient excède 10 M de francs : E. BOURREL : "Impôt sur les sociétés" op. cit. n° 14; B.O.C.D. 1966.II.3336.

(2) J. BOUCOURECHLIEV : "Pour une S.A.R.L. européenne" op. cit. Cette thèse rejoint les appréciations de plusieurs auteurs : ex. G.L. CAMPION : "Traité des entreprises privées. Organisation et financement" : Tome 1. 5e édit. Paris 1966 : la S.A.R.L. est également utilisée "dans les groupements de grands intérêts industriels ou commerciaux tels que cartels, trusts, comptoirs d'achat et de vente en commun" : n° 197 p. 191.
Exemple de S.A.R.L. filiale-commune : "Droit de la distribution" : op. cit. n° 51 p. 55-56.

291. Le régime d'option instauré par l'article 239 bis A concerne enfin des entreprises aux activités connexes, complémentaires ou tributaires d'une même source d'énergie ou de matière première ayant décidé de se regrouper pour entreprendre soit des études ou des fabrications nouvelles soit l'aménagement de leurs approvisionnements ou de leurs débouchés (1). Il n'est guère besoin de souligner l'intérêt de la question depuis que les économies occidentales sont secouées par la "crise de l'énergie" (2).

L'appréciation de la conformité au plan des objectifs poursuivis par ces activités, implique l'intervention de l'autorité administrative qui va accorder ou refuser son agrément.

B. La procédure administrative d'agrément.

292. Contrairement au régime du décret du 20 mai 1955 et aux autres facultés d'option, l'admission au bénéfice du régime fiscal des sociétés de personnes prévue par l'article 239 bis A C.G.I., ne résulte pas automatiquement de la réunion des conditions précitées.

293. L'autorité administrative est en effet appelée à donner son agrément. Cette compétence est exercée par le Ministre de l'économie et des finances après avis du Conseil de direction du Fonds de développement économique et social (F.D.E.S.). La demande d'admission fait l'objet

---

(1) D. 29 avr. 1963 op. cit. G.L. CAMPION : "Traité des entreprises privées" : op. cit. La S.A.R.L. a un intérêt particulier pour "les sociétés de recherches ou d'études, ... également dans les entreprises où des capitalistes financent un inventeur et veulent bien aventurer certains fonds".

(2) R. BONAFOUX : "Lamy fiscal 1975" n° 3814.

d'un double contrôle : un contrôle de "légalité" (contrôle de l'existence des conditions financières notamment) (1) et surtout un contrôle "d'opportunité" sur la conformité de l'activité de la société demanderesse par rapport aux objectifs du Plan ainsi que, semble-t-il, sur la durée de l'octroi du régime à l'intérieur du délai de cinq ans.

Lorsque la société a été admise au régime des sociétés de personnes, l'Administration conserve la possibilité de contrôle en retirant éventuellement son agrément.

294. Les multiples conditions posées aux différents cas d'option ainsi que la procédure à laquelle ils peuvent être soumis démontrent à l'évidence la réticence de l'Administration à appliquer aux Sociétés à responsabilité limitée un régime de faveur.

C'est, en effet, l'intérêt fiscal, qui s'attache à ce régime par rapport au droit commun qui justifie l'option.

(1) Gérard TIMSIT : "Les contrats fiscaux" : D. 1965 chr. p. 120 : l'instruction de la demande permet de vérifier que l'entreprise "remplit les conditions posées par la législation elle-même pour pouvoir bénéficier de ce régime fiscal".

SECTION DEUXIEME : L'EXERCICE DE L'OPTION : SES CONSEQUENCES ET SES MOTIVATIONS

295. Il n'est possible d'analyser les motivations du choix en faveur du régime dérogatoire qu'après avoir évoqué ses conséquences à l'encontre de la société et du gérant.

§ 1 Les conséquences fiscales de l'option

296. Seules les conséquences spécifiques à l'égard de l'imposition du gérant retiennent l'attention dans le cadre de cette étude. Les conséquences propres à l'imposition de la société dans la mesure d'ailleurs où on peut les dissocier des premières, seront évoquées à propos des motivations du choix. Il n'en demeure pas moins nécessaire d'en fixer, dès maintenant, les principes généraux.

A. Les principes généraux du régime fiscal des sociétés de personnes.

297. Le caractère fondamental de ce régime est d'ignorer la société en tant que personne morale. Douée de la transparence, la société fiscale de personnes n'est pas imposée en tant que telle. Seuls les associés, "qui sous-tendent l'existence de la société" et que la personne

morale ne doit pas cacher (1), subissent l'imposition à raison des bénéfices réalisés par la société et à concurrence du montant de leurs droits dans le capital (2). Ces principes sont énoncés par l'article 8 C.G.I.

298. La société fiscale de personnes se présente donc comme une indivision ou une société de fait (3). Le régime fiscal de la rémunération du gérant est une simple conséquence de ces principes.

B. L'imposition du gérant.

299. La distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié relève de l'impôt sur les sociétés de capitaux. Elle ne s'applique pas, par conséquent, lorsque la Société à responsabilité limitée est soumise au régime des sociétés de personnes (4).

300. En ignorant la personne morale, le régime des sociétés de personnes prend en considération la société en tant que contrat : les associés ne sont pas considérés comme des organes de la personne morale, mais comme des co-contractants. Le gérant n'échappe pas à cette analyse : puisque la personne morale est ignorée, le gérant, en tant qu'organe de

---

(1) H. HAMIAUT : "Transparence fiscale et transparence juridique en matière de sociétés" : S. 1964 chro. p. 4

(2) Michel ROLLAND : "Faculté d'options ouvertes aux sociétés" op. cit. n° 3 p. 2.

(3) Michel ROLLAND : op. cit. n° 3 p. 3.

(4) Le législateur a toujours été opposé à la notion de "salaire fiscal" de l'exploitant individuel et par voie de conséquence des membres d'une société de personnes : M. ROLLAND : "Faculté d'options..". op. cit. n° 107 p. 13.

la personne morale l'est aussi. Dès lors, il sera imposé en sa qualité d'associé (1). L'imposition du gérant d'une société à responsabilité limitée ayant opté ne doit pas être considérée comme une dérogation à la distinction entre gérant salarié et gérant-non salarié (2), mais comme une dérogation à la prise en compte du gérant en tant que tel. Dans la première hypothèse, c'est le fait pour le gérant d'être salarié, ou de ne pas l'être, qui est déterminant. Dans la seconde, c'est la qualité même de gérant qui est indifférente.

301. Selon une jurisprudence constante, toutes les sommes versées aux associés sont considérées comme des bénéfices réalisés par la société et sont imposables entre leurs mains comme des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) et non comme des revenus de valeurs mobilières (3). Aux sommes effectivement distribuées s'ajoutent celles virées à un compte de réserve sociale. Le barème de l'impôt sur le revenu s'applique au total ainsi déterminé selon la tranche dont il relève.

302. Le prélèvement réalisé sera infiniment plus lourd que si la société relevait du droit commun. Par conséquent, les motifs de l'option ne peuvent être recherchés dans l'imposition du gérant (4).

---

(1) Si toutefois il est parti au pacte social. Au cas contraire, la rémunération sera imposée au titre des traitements et salaires.

(2) Ce qui en aurait justifié l'étude à la suite de celle-ci

(3) C.E. 31 jan. 1969 req. n° 73.518 cité au Juriscl. soc. t.XI fasc. 2653 n° 59 op. cit. La conséquence en est l'inapplicabilité du régime de faveur de ce genre de revenu (abattement, prélèvement libératoire, avoir fiscal).

(4) Il faut rappeler en outre les conséquences de ce choix au regard de la Sécurité sociale et notamment le non-assujettissement au régime général.

§ 2 Les motifs de l'option

303. Le choix entre le droit commun et le régime dérogatoire est commandé par les avantages et inconvénients de chaque formule.

304. Il existe des critères de choix communs à l'ensemble des cas d'option. Toutefois, la faculté d'option ouverte par l'article 239 bis A C.G.I. répond à des préoccupations particulières.

A. Les critères généraux.

305. Ils résultent de la comparaison entre le régime fiscal des sociétés de capitaux et celui des sociétés de personnes.

306. Dans les Sociétés à responsabilité limitée classiques, la confusion de fait entre l'intérêt personnel du gérant et celui de "SA" société confère à ces critères une importance considérable. Le statut personnel du gérant ne peut être étudié sans y faire référence. L'intérêt social rejoint, en fait, l'intérêt personnel du gérant. Les avantages et les inconvénients de l'option s'apprécient indifféremment à l'égard du gérant et de la société.

307. Pour en juger, il faut rappeler que le régime fiscal des sociétés de capitaux repose sur une distinction fondamentale entre la réalisation des bénéfices et leur appropriation effective par les associés ou actionnaires (1). Les bénéfices des sociétés de capitaux sont frappés en premier lieu par l'impôt sur les sociétés (2) au titre de

---

(1) Edouard BOURREL : "Impôt sur les sociétés" op. cit. n° 5 p. 2.

(2) 50% auxquels se sont ajoutés exceptionnellement 18% en 1974.

l'exercice au cours duquel ils ont été réalisés, qu'ils soient ou non distribués aux associés. Tant qu'ils restent investis dans l'entreprise, ils ne supportent en principe aucun impôt direct.

308. Mais, lorsqu'ils font l'objet d'une répartition entre les associés ou actionnaires et représentent pour ces derniers le revenu des parts et actions qu'ils détiennent, les bénéfices supportent alors, entre leurs mains et sous des formes particulières,l'impôt sur le revenu des personnes physiques (catégorie revenu des valeurs mobilières) ou, lorsque l'associé est une société, l'impôt sur les sociétés.

309. Si la société fait des pertes, le déficit est reportable sur les exercices suivants jusqu'au cinquième (article 209-2° C.G.I.)

310. Méconnaissant l'écran de la personnalité morale, le régime d'imposition des sociétés de personnes, n'impose pas la société en tant que telle. L'impôt, dont le taux est progressif (et peut atteindre jusqu'à 60%, frappe les bénéfices à raison de leur réalisation alors même qu'ils seraient mis en réserve.

311. Par conséquent, la Société à responsabilité limitée qui pratique au maximum l'autofinancement a intérêt à conserver le régime fiscal de droit commun car les réserves ainsi constituées échappent à l'impôt sur le revenu (1). Par contre, une Société à responsabilité limitée nouvellement constituée a intérêt à opter pour le régime dérogatoire. Les premiers exercices, lorsqu'ils ne sont pas déficitaires, traduisent en effet, généralement un bénéfice nul ou peu significatif (2) qui sera imposé selon les tranches basses du régime alors qu'ils devraient normalement être taxés à 50% .

---

(1) R. OPPETIT et R. SAYAG : "Les structures juridiques de l'entreprise" : op. cit. n° 358 p. 230.

(2) R. OPPETIT et R. SAYAG : op. cit. n° 358 p. 229.

312. Le Décret du 20 mai 1955 s'est inspiré de cette préoccupation puisqu'il a ouvert l'option en raison de l'augmentation sensible du taux de l'impôt sur les sociétés qui était passé de 24% en 1949 (date de création de l'I.S.) à 41,80% en 1955. Cette hausse avait bouleversé les prévisions de certains entrepreneurs individuels qui avaient placé leur entreprise sous la forme sociale de la Société à responsabilité limitée, ainsi que celles de dirigeants de sociétés de personnes qui avait opté en faveur des sociétés de capitaux (1).

313. Les critères propres à l'option des sociétés dont l'objectif est conforme au Plan de développement s'inspirent de considérations analogues. Cependant "l'environnement juridique et économique" particulier dans lequel se trouve la Société à responsabilité limitée en impose une analyse particulière.

B. Les raisons du choix du régime dérogatoire des sociétés dont l'objectif est conforme au Plan.

314. Le statut du gérant est totalement indifférent dans les motivations du choix. Comme il ne s'agit pas de sociétés familiales, l'intérêt social et l'intérêt du gérant ne se confondent pas nécessairement. Le premier est plutôt confondu avec celui des associés qu'avec celui du dirigeant. Quant au second, on observe qu'il est généralement satisfait par le fait que le gérant est rémunéré par la société-mère dont il est le salarié (d'où affiliation au régime général et imposition au titre des traitements et salaires).

315. Si l'on part de l'idée que la société, crée dans le but de favoriser les approvisionnements en matière première, les débouchés et

---

(1) Michel ROLLAND : "Faculté d'options ..." op. cit. ; VANARD : "La transformation des S.A.R.L." : Rep. prat. du not. et de l'enregistr. Défrénois 1955 p. 49 art. n° 27.326.

surtout les recherches dans le domaine énergétique, se trouvera pour une période assez longue en déficit, voire définitivement (1), il est avantageux de la soumettre au régime fiscal des sociétés de personnes (2). La société-mère (puisque l'on se place dans le cadre d'un groupe d'entreprises liées), pourra déduire de son bénéfice la perte qu'elle a subie en tant qu'associée de la Société à responsabilité limitée.

316. La création d'une société de personnes - une société en nom collectif par exemple - permettrait de réaliser cet impératif. Cependant, cette forme de société comporte des inconvénients sérieux en ce qui concerne son financement (impossibilité d'émettre des valeurs mobilières, responsabilité indéfinie des associés ...) et son statut juridique (notamment la règle imposant la dissolution de la société en cas de disparition d'un associé) (3).

317. L'application des règles de droit commun des sociétés de capitaux pénaliserait lourdement le groupe. Les filiales de recherche dont le déficit va généralement en s'aggravant ne peuvent reporter le déficit au-delà de cinq ans. La seule solution permise par le droit des sociétés serait la réduction de capital, solution radicale contraire à l'intérêt économique du groupe d'une part, et à l'intérêt général qui réclame un encouragement à la recherche, d'autre part (4).

---

(1) Sur le caractère coûteux de l'innovation : cf. Michel BARSEGHIAN : "Le financement de l'innovation en France" : D. 1975 chron. p. 270.

(2) Gérard TOURNIER : "Les procédures d'agrément" p. 50 .
A. TURCQ : "La fiscalité de l'entreprise" : op. cit. n° 43 p. 33.

(3) OPPETIT et SAYAG : n° 102 et suiv. p. 101 et suiv. : op. cit.

(4) Gérard TOURNIER : "Les procédures d'agrément" p. 51 et 118.

318. Pour ces différentes raisons, les travaux préparatoires au IVe Plan ont amené la Commission du financement et le IVe Plan lui-même à demander au législateur de permettre dans le cadre d'un "contrat fiscal" une "remontée des pertes initiales de la filiale nouvelle à ses promoteurs" (1). Ces recommandations ont directement inspiré l'article 239 bis A C.G.I.

319. Son intérêt se limite toutefois à l'hypothèse d'une perte. Dans la mesure où la Société à responsabilité limitée fait des bénéfices, la société-mère a intérêt à ne pas exclure la filiale du droit commun et à demander le bénéfice du régime des sociétés-mères et filiales (2) qui lui permet de déduire de son bénéfice fiscal les revenus provenant de sa participation dans la filiale sous déduction d'une quote-part de frais et charges uniformément fixée à 5% (3).

320. On peut tirer de l'analyse de ces différents cas d'option deux enseignements majeurs :

---

(1) Rapport général de la Commission de l'économie générale et du financement p. 76 : IVème Plan p. 207.

(2) Par hypothèse les sociétés répondent aux conditions posées à l'octroi de ce régime (cf. supra n° 286). En outre il faut signaler qu'il n'est pas cumulable avec la dérogation instituée par l'art. 239 bis A C.G.I.

(3) Loi n° 65.566 du 12 juillet 1965 : On évite par ce système une superposition d'impôts. C'est seulement sur 7,50% des intérêts ou dividendes nets perçus des filiales ou sur 5% de ceux-ci augmenté de l'avoir fiscal, que la société-mère acquitte l'I.S. Ce système est très avantageux. En pratique l'imposition de la quote-part de frais et charges est compensée, et au-delà, par le fait que les frais de gestion de la participation sont compris parmi les frais généraux de la société-mère alors qu'ils ne devraient pas normalement y être inclus dès lors que les dividendes correspondants ne sont en définitive compris dans le bénéfice imposable : "Fiscalité de l'entreprise" A. TURCQ op. cit. n° 834 p. 346.

1° Il n'y a aucune commune mesure entre le rôle du statut du gérant dans le choix de la forme de la Société à responsabilité limitée pour une petite entreprise de famille et celui de la structure juridique de collaboration entre grandes sociétés capitalistes;

2° Bien que la nature et l'étendue des droits et obligations du gérant varient considérablement selon qu'il y ait ou non option (il ne faut pas oublier les conséquences au regard du droit de la Sécurité sociale), il faut rappeler le caractère dérogatoire et exceptionnel du régime fiscal du gérant lorsque la société est soumise au régime des sociétés de personnes.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

321. Le régime fiscal et social de droit commun applicable au gérant demeure en effet la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié.

La détention du pouvoir justifie directement la responsabilité du gérant en cas de non-paiement des cotisations de Sécurité sociale.

Il n'en est pas de même du statut du gérant en cas d'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes : c'est l'associé et non le gérant (à travers lui le pouvoir) qui apparaît. La détention du capital prime la fonction d'administration et de gestion. Le capitaliste l'emporte sur le "manager".

La distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié avec les conséquences qui s'y attachent s'explique en grande partie par cette double qualité.

D E U X I E M E P A R T I E

LES DROITS ET OBLIGATIONS FISCAUX ET SOCIAUX RESULTANT DE LA DISTINCTION ENTRE GERANT SALARIE ET GERANT NON-SALARIE

322. Bien qu'elles ne constituent pas à elles seules le statut du gérant au regard du fisc et de la Sécurité sociale (1), la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié et les conséquences qui s'y attachent en représentent un élément essentiel et original.

L'originalité de cette distinction mérite d'être soulignée. Elle est propre au gérant de Société à responsabilité limitée et est, notamment, ignorée des autres dirigeants de sociétés.

Son importance est considérable puisqu'elle détermine la situation du gérant au regard des diverses assurances sociales ainsi que l'imposition fiscale du gérant en droit commun.

323. On observe cependant que cette règlementation est, dans la quasi-totalité des études qui lui ont été consacrées, considérée comme résultant de la distinction entre gérant majoritaire et gérant minoritaire. Cette opinion n'est pas totalement fausse, mais elle appelle une correction importante (2). Les droits et obligations considérés ne

---

(1) Cf. supra n° 3

(2) Cf. toutefois : Rev. fid. "La S.A.R.L." op. cit. n° 210 p. 70 qui insiste sur la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié.

s'appliquent pas,en effet, au gérant uniquement en fonction de l'importance de sa participation au capital social. L'exigence d'une rémunération figure, en outre, à côté de l'appréciation du caractère majoritaire ou minoritaire de la gérance comme condition de leur application (1). Par conséquent, sous réserve de la définition spécifique du salariat fiscal et social, c'est à la distinction entre gérant salarié et non-salarié qu'il convient de se référer.

324. Il peut paraître banal d'étudier le statut du gérant salarié et du gérant non-salarié en explicitant la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié dans un premier temps (titre premier), et en analysant les droits et obligations qui s'y attachent dans un deuxième temps (titre deuxième). Cependant cette manière d'aborder la question a le mérite d'être directement utilisable par la pratique. Enfin, et surtout, elle distingue les problèmes que suscitent ce statut : à savoir les problèmes proprement juridiques (comme par exemple la détermination de la majorité ou l'interprétation de l'article L.242 C.S.S.) et des problèmes de politique législative (critique de l'assimilation du gérant au salariat ou au non-salariat).

---

(1) Commission gracieuse d'Alloc. fam. Tarn et Garonne : G.P. 1951.1. p. 60.

TITRE PREMIER

LA DISTINCTION ENTRE GÉRANT SALARIÉ ET GÉRANT NON-SALARIÉ

325. En raison de son ambiguïté et de son imprécision, la notion de salarié fiscal et social appelle plusieurs remarques.

326. Au sens du droit du travail, il reste largement admis malgré certaines opinions doctrinales dissidentes (1) que

> "le contrat de travail constitue la source normale et quasi exclusive d'acquisition et de détermination du statut de salarié" (2).

Dans cette optique, la notion de salariat est fondée sur la nature juridique du lien unissant la personne à l'employeur, personne physique ou morale.

327. Or, la notion sociale, et surtout fiscale, du salariat

---

(1) DURAND : "Le particularisme du droit du travail" : Dr. soc. 1945.298; Cf. aussi l'étude de G. LYON-CAEN : "Défense et illustration du contrat de travail" Ann. phil. droit 1968.

(2) G.H. CAMERLYNCK et G.LYON-CAEN : "Précis de droit du travail" édit. Dalloz. Paris 1975 n° 104 p. 109.

échappe pour une part de plus en plus importante à cette analyse (1). Certes, à ses débuts historiques, la notion de salarié fiscal et social s'appuyait exclusivement sur l'existence du contrat de travail. Aujourd'hui cependant l'attribution de la qualité de salarié s'écarte de plus en plus de sa définition classique. La qualité de salarié ne dépend plus de la nature juridique du lien unissant les deux co-contractants (2). C'est une appréciation de fait, voire de pure opportunité, qui conduit le législateur fiscal et social, à considérer une personne comme salariée.

328. Celle-ci part d'une analyse de l'étendue du pouvoir exercé au sein de la société, c'est-à-dire la plus ou moins grande dépendance à l'égard de l'employeur, personne morale ou physique. Le fondement juridique de la dépendance est indifférent. L'appréciation de la dépendance et inversement de l'indépendance du gérant se fera par le recours au critère de la majorité et de la minorité.

329. L'attribution de la qualité de salarié ne repose cependant pas exclusivement sur l'analyse de l'étendue du pouvoir. Elle est conditionnée aussi par l'existence d'une rémunération. L'exigence d'une rémunération constitue le point commun le plus important entre les deux notions de salarié et résulte de leur confusion initiale (3).

---

(1) Charles FREYRIA : "L'affiliation à la Sécurité sociale des dirigeants des sociétés commerciales" : op. cit. ; PERRAUD-CHARMANTIER : "De l'affiliation à la Sécurité sociale des P.D.G. de S.A. et des gérants de S.A.R.L.". G.P. 1949.2. doctr. p. 46; Comm. gracieuse d'Alloc. fam. Tarn et Garonne op. cit.

(2) L'article 242-8° C.S.S. marque "l'extension la plus caractérisée du champ d'application de la Sécurité sociale au-delà du louage de service" : F. JULLIEN : Lamy soc. 1975 op. cit. p. 676 n° 1000. Dernier exemple en date de cette extension : l'attribution du statut de salarié aux agents d'assurances et écrivains.

(3) Le contrat de travail est défini comme étant "la convention par laquelle une personne s'engage à mettre son activité à la disposition d'une autre, sous la subordination de laquelle elle se place, MOYENNANT UNE REMUNERATION" : CAMERLINCK et LYON-CAEN : op. cit. n° 107 p. 111.

330. Elle ne soulève aucune difficulté en ce qui concerne le statut du gérant au regard du droit fiscal sous réserve toutefois de l'application du régime dérogatoire en cas d'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes (1).

331. Par contre, en matière d'affiliation au régime général de la Sécurité sociale, la condition de rémunération pose des problèmes : problème du principe même de la nécessité d'une rémunération comme condition d'affiliation; problème tenant à la qualification de la rémunération.

L'ensemble de ces questions fera l'objet de deux chapitres :

Chapitre premier : L'appréciation de l'étendue du pouvoir : le contrôle.

Chapitre second : La rémunération : condition de l'admission au statut de salarié du gérant minoritaire.

---

(1) En réalité il ne s'agit pas de problème de qualification au regard du droit fiscal. Lorsque l'option est exercée, l'imposition de la rémunération n'est plus déterminée par l'attribution de la qualité de salarié ou de non-salarié.

CHAPITRE PREMIER

L'APPRÉCIATION DE L'ÉTENDUE DU POUVOIR : LE CONTRÔLE

332. L'idée fondamentale qui opère la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié réside dans la notion de contrôle. Selon une analyse sommaire, le contrôle consiste en une certaine intensité du pouvoir exercé dans la société.

Lorsqu'il est établi que le gérant contrôle la Société à responsabilité limitée, il est considéré comme non-salarié. Inversement l'absence de contrôle permet de l'inclure dans la catégorie des salariés.

333. Le recours à la notion de contrôle comme critère de distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié (Section I) a un double intérêt : il permet d'une part une meilleure intelligibilité de la réglementation; il en fixe d'autre part les limites pratiques. Ces dernières doivent principalement être recherchées dans la mise en œuvre de la notion de contrôle par la détermination du caractère majoritaire ou minoritaire de la gérance (Section II).

SECTION PREMIERE : LE RECOURS A LA NOTION DE CONTRÔLE COMME CRITERE DE DISTINCTION ENTRE GERANT SALARIE ET GERANT NON-SALARIE

334. La caractéristique majeure de la notion de contrôle réside dans la relative imprécision de sa définition. Le mot peut être pris dans différents sens et il en résulte une utilisation inconsidérée pour qualifier des situations ou des mécanismes très différents. Il est donc nécessaire de rechercher le contenu exact de la notion de contrôle.

335. Il faudra s'interroger ensuite sur l'applicabilité de la notion de contrôle comme fondement de la distinction entre gérance salariée et gérance non-salariée. L'idée de distinguer entre ces deux types de gérances en fonction de la notion de contrôle est en effet une démarche nouvelle en doctrine.

§ 1 Le contenu de la notion de contrôle

336. La notion de contrôle est susceptible de plusieurs interprétations. Une définition s'impose donc. On pourra ainsi la distinguer de concepts qui lui sont proches mais qui visent des situations différentes.

337. La définition et la délimitation de la notion de contrôle ont été tentées dans le cadre du droit des sociétés (1). Au demeurant, même dans ce domaine, deux démarches sont possibles. L'une consiste à approcher la notion de contrôle dans le cadre de chaque société prise isolément, tandis que l'autre appréhende le contrôle comme élément caractéristique d'un groupe de sociétés (2). Dans le premier cas il s'agit d'analyser les rapports internes dans la société alors que dans le second l'appréciation porte sur les liens existant entre plusieurs sociétés.

338. Une distinction semblable se retrouve en droit fiscal (3). Toutefois le contrôle n'a jamais été défini avec précision. Le droit de la Sécurité sociale et le droit fiscal ignorent en particulier le contrôle en tant que phénomène interne de la société. Cette constatation est surprenante si l'on considère que ces deux branches juridiques privilégient l'économique par rapport au juridique.

339. Il n'y a guère que les droits et obligations fiscales et sociales du gérant de Société à responsabilité limitée qui soient déterminés en fonction du contrôle exercé dans la société (4). Cependant, ni le droit fiscal, ni le droit de la Sécurité sociale ne font expressément référence à la notion de contrôle. A fortiori aucune définition n'en est donnée.

---

(1) A l'origine le contrôle était une notion propre au droit international privé : problème de la nationalité des sociétés.

(2) Il suppose alors un lien de dépendance et une direction unique : cf. par ex. : la proposition de loi COUSTE et les analyses qui en ont été faites.

(3) Cf. la règlementation fiscale des groupes de sociétés : "L'impôt et les groupes de sociétés" : Thèse JADAUD op. cit.

(4) Thèse HANUS précitée.

A. Définition du contrôle.

340. La définition du contrôle est une entreprise ardue. Un auteur a pu dire que si

> "la notion de contrôle domine les réalités économiques contemporaines, le plus souvent les juristes n'en perçoivent que les échos. Le mot retentit, il n'est défini nulle part" (1).

La difficulté tenant à la définition du contrôle réside principalement dans le fait qu'il s'agit d'une notion plus économique que juridique. Le contrôle caractérise une situation de fait : l'étendue de l'emprise économique d'une personne physique ou morale sur une société.

341. Une approche juridique de ce concept n'est pas, cependant, impossible. Il faut toutefois se garder de lui donner un contenu trop imprécis qui le rendrait inutilisable. Ainsi doit être écartée en raison de l'imprécision de ses termes la définition suivant laquelle le contrôle exercé dans une société implique la possibilité d'avoir une influence prédominante sur les décisions et la marche de celle-ci (2). En vertu de cette définition, on peut très bien imaginer qu'un salarié de "haut niveau" particulièrement écouté du gérant en raison de son ascendant psychologique et de sa compétence, exerce le contrôle (3).

342. La définition donnée par le Professeur Champaud dans sa thèse (4) est plus précise et peut être reprise ici bien qu'elle concerne

---

(1) Claude CHAMPAUD : "Le pouvoir de concentration de la société anonyme" Bibliothèque de droit commercial. Sirey édit. n° 165 p. 150.

(2) Collectif : "Les groupes et groupements de sociétés. Contribution à l'étude des entreprises liées".Etude présentée à l'occasion du XXIIIe congrès national des experts-comptables et des comptables agréés.

(3) André BRUZIN : "De la situation des dirigeants, administrateurs et gérants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" : op. cit. Georges FRIEDEL : "La loi du 28 mai 1955 relative à l'assujettissement de certains dirigeants à la Sécurité sociale". Dr. soc. 1956. 168.307.

(4) Thèse n° 184 bis p. 161 et n° 176 p. 156.

le contrôle comme phénomène propre à un groupe de sociétés. Il n'y a, en effet, pas de différence de nature entre le contrôle exercé par une personne morale (d'où l'apparition d'un groupe) et le contrôle exercé par une personne physique.

Selon cet auteur, contrôler une société,

"c'est détenir le contrôle de ses biens sociaux de telle sorte que l'on soit maître de l'activité économique de l'entreprise".

Le contrôle des biens sociaux,

"doit être entendu comme signifiant le droit d'en disposer comme un propriétaire".

343. Le dirigeant social, en l'espèce le gérant, n'étant pas, comme tout associé, propriétaire des biens sociaux au sens du droit civil en raison de l'écran constitué par la personnalité morale de la société, le "droit d'en disposer comme un propriétaire" est conditionné par la détention de la majorité (1).

344. La faculté de disposer des biens sociaux constitue l'élément objectif du contrôle. Il n'existe toutefois que s'il y a volonté d'être le maître de l'activité économique de la société : l'élément objectif doit être complété par un élément subjectif.

---

(1) "Groupes et groupements de sociétés..." n° 98 p. 89. En outre nous n'étudierons pas le contrôle qui peut résulter de mécanismes extra-sociétaires. On peut par exemple imaginer un gérant propriétaire d'un brevet et ayant concédé la licence de celui-ci à la société. De ce fait, il exerce un certain "contrôle" sur l'activité de la société licenciée, cependant, la dépendance qui en résulte d'un tel contrat est généralement limitée à son objet. Par conséquent le contrôle qu'exerce le concédant s'exerce dans un domaine limité, sauf si le contrat a été accompagné d'une prise de majorité ce qui est fréquent (par augmentation de capital par ex.). On retombe alors sur l'hypothèse de contrôle que nous avons retenue.

1. L'élément objectif.

345. Le droit de disposer des biens sociaux comme un propriétaire ne doit pas être entendu au sens de la gestion courante. Il est évident par exemple que le gérant peut faire acte de disposition sur les biens constitués par le stock de l'entreprise ou sur le matériel sans que l'on puisse en conclure qu'il détient le contrôle de la société. Ces actes de disposition relèvent du pouvoir et non du contrôle.

346. Il en est de même pour les actifs immobilisés de l'entreprise (1). Toutefois, pour ce type de biens (et pour les précédents dans une moindre mesure), est-il encore possible de dire que le gérant peut en disposer "comme un propriétaire"? Le propriétaire classique exerce sur ses biens un droit absolu dont il n'a de compte à rendre à personne. Tel n'est pas le cas du gérant dont la gestion est soumise à l'approbation des associés. Par conséquent, indirectement, la qualité de gérant ne confère pas sur les biens de la société un pouvoir identique à celui du propriétaire.

347. Le droit de disposer des biens sociaux comme un propriétaire ne résulte pas du pouvoir. Il suppose la détention de la majorité dans la société. Lorsque le gérant peut influencer la décision de la collectivité des associés statuant sur sa gestion parce que, associé, il détient la majorité dans les assemblées, son pouvoir de disposer des biens sociaux n'est plus soumis à aucune restriction (sous réserve bien sûr de celles qui résultent de la loi et qui peuvent s'adresser à tout propriétaire). Son pouvoir est identique à celui d'un propriétaire.

348. Ainsi, le contrôle suppose la détention de la majorité. Dans la société anonyme il n'est pas nécessaire de détenir la majorité

---

(1) Le droit du gérant de disposer des immeubles sociaux a été longtemps discuté en doctrine : cf. HEMARD, TERRE, MABILAT : "sociétés commerciales" op. cit.

arithmétique dans le capital social pour être contrôlaire (1). Par contre dans la Société à responsabilité limitée, le contrôle passe nécessairement par la détention de plus de la moitié des parts du capital (2).

349. Le contrôle ne sera toutefois absolu que si le gérant réunit une double majorité : majorité en nombre des associés et majorité des trois-quarts en capital. Cette double majorité est notamment exigée pour le consentement aux cessions de parts sociales aux tiers étrangers à la société (3). Le contrôle dans la Société à responsabilité limitée ne résulte donc pas uniquement du droit de disposer des biens sociaux comme un propriétaire, il implique aussi la faculté d'agréer les nouveaux associés. Lorsque l'on sait l'importance que revêt cette disposition dans le fonctionnement des sociétés à responsabilité limitée, on mesure la restriction que l'article 45 L.24 juillet 1966 peut apporter au contrôle du gérant qui n'est pas détenteur des trois-quarts du capital (4). Celle-ci s'applique en outre aux augmentations de capital mais sans l'exigence de la majorité en nombre (5).

---

(1) Cl. CHAMPAUD : "Les méthodes de regroupement des sociétés" R.T.D. Com. 1967.1003; Cl. BERR : Thèse op. cit. n° 404 p. 240-241.

(2) B. OPPETIT et A. SAYAG : op. cit. n° 62 p. 55; Cl. BERR : Thèse op. cit. n° 534 p. 320; "La S.A.R.L." : Rev. fid. op. cit. n° 146 p. 56.

(3) Article 45 L. 24 juillet 1966.

(4) Mais il faut préciser que la cession de parts entre conjoints, ascendants et descendants étant libre, la règle de la majorité renforcée n'a peut-être pas l'importance que les textes semblent lui donner eu égard en particulier au nombre des sociétés familiales.

(5) RIPERT par ROBLOT : "Traité de droit commercial" op. cit. n° 985 p. 568.

350. La majorité, c'est-à-dire le nombre de voix nécessaires pour qu'une décision soit prise (1), matérialise le contrôle. C'est pour cette raison qu'elle a toujours été un critère prépondérant dans l'appréciation du contrôle. Cependant, ce dernier ne résulte pas d'une constatation purement objective. Il ne s'analyse pas seulement comme une potentialité, mais implique une volonté d'exercice. La volonté d'exercer les prérogatives attachées à la participation majoritaire constitue l'élément subjectif du contrôle.

2. L'élément subjectif.

351. L'élément subjectif du contrôle, que certains auteurs appellent aussi l'élément intellectuel du contrôle (2), réside dans l'intention du gérant de ne pas limiter son pouvoir aux prérogatives attachées à la fonction de dirigeant social, mais de faire usage du pouvoir de décision que lui confère sa participation majoritaire pour asseoir sa maîtrise sur la marche de la société.

352. Pour apprécier l'existence d'une telle "intention contrôlaire", il n'est pas possible de se limiter à l'observation d'une décision isolée. Seules des investigations portant sur une période de temps significative (3) permettent de conclure si oui ou non, la volonté d'être le maître de l'affaire existe. L'abstention du gérant dans les décisions d'assemblée générale peut être un indice de l'indifférence du gérant au contrôle. Il est important de remarquer que la décision d'acquérir la majorité dans la société n'est pas nécessairement un indice probant. Celle-ci peut très bien être motivée par la volonté de faire un simple placement.

---

(1) Cl. BERR : Thèse op. cit. n° 402 p. 239-240.

(2) Cl. BERR : Thèse op. cit. n° 537 p. 317; Cl. CHAMPAUD : Thèse op. cit. n° 145 p. 136.

(3) Un exercice par exemple.

353. Toutefois, il est irréaliste de vouloir distinguer trop systématiquement l'élément objectif et subjectif du contrôle. Il est très rare, en fait, de rencontrer un gérant qui détient la majorité et qui ne s'en sert pas pour étendre son pouvoir sur la société (1).

Ainsi défini par ses éléments constitutifs, le contrôle peut être distingué de différentes situations qui n'ont rien de commun avec la définition qui en a été donnée, sinon une regrettable confusion terminologique.

B. La délimitation de la notion de contrôle.

354. La notion de contrôle se distingue principalement de deux autres phénomènes juridiques qui sont improprement qualifiés de contrôle : le pouvoir et la surveillance.

355. La confusion qui existe entre l'usage du mot pouvoir et du mot contrôle a déjà été évoquée (2). Elle s'exprime de la manière suivante : pour identifier l'existence d'une gérance de fait dans une société, le juge fiscal recherche s'il existe dans la société une personne exerçant "un contrôle" effectif et constant sur la marche de celle-ci. Or le recours au terme contrôle tel qu'il a été précédemment défini est incorrect. La théorie de la gérance de fait n'a pas pour but de porter une appréciation sur l'étendue du pouvoir du gérant, mais sur son existence. Les conséquences fiscales et sociales attachées à la qualité de gérant sont, sur plan plus général, déterminées par l'étendue du pouvoir exercé et non par la détention de celui-ci (3).

---

(1) G. FRIEDEL : "La loi du 28 mai 1955 relative à l'assujettissement de certains dirigeants de sociétés à la Sécurité sociale": op. cit.; Georges COUTELLIER : "L'évolution de la jurisprudence sur l'affiliation des dirigeants de sociétés à la Sécurité sociale" : Rev. soc. 1952.1.

(2) Cf. supra n° 103, 117, 198.

(3) A. TOUZEAU : Thèse précitée p. 103-104; E. HANUS : Thèse précitée p. 192 et 255.

356. S'agissant de la distinction entre la notion de contrôle et celle de surveillance qui sont souvent confondues, il importe de constater le manque de rigueur du vocabulaire législatif. Définissant les pouvoirs du Conseil de surveillance dans la forme nouvelle d'administration des sociétés anonymes, l'article 128 de la loi du 24 juillet 1966 déclare que ce dernier "exerce le contrôle permanent de la gestion de la société par le directoire". Il ne s'agit pas, d'ailleurs, d'un exemple isolé puisque la confusion entre le terme de contrôle et celui de surveillance se retrouve, entre autres, lorsque sont définies les prérogatives de "contrôle" des Comités d'entreprise relativement aux œuvres sociales de l'entreprise (1).

357. Cette confusion n'était guère gênante tant que le droit des sociétés n'avait pas encore dégagé la notion de contrôle au sens qui lui a été donné. Depuis que la doctrine est intervenue pour définir le concept et que le législateur commence à en réglementer l'acquisition et l'exercice (2), un effort a été fait pour distinguer le contrôle proprement dit de la surveillance.

358. Le contrôle-surveillance peut se définir comme étant l'ensemble des prérogatives reconnues aux associés pris individuellement ou collectivement pour surveiller la gestion de la société par les dirigeants (3). Il a toujours été une pièce importante du fonctionnement des sociétés et les textes lui consacrent un nombre important d'articles

---

(1) Ex. Michel DESPAX ("L'entreprise et le droit" :thèse Collect. Biblio. de droit privé Tome 1. L.G.D.J. édit. Paris 1957) qui parle "d'organes de contrôle" : p. 323.

(2) Par le biais de la réglementation boursière des cessions de contrôle: Michel BOITARD : "Les négociations de blocs de titres" J.C.P. 1974 C.I. doctr. n° 2666.

(3) Georges DROUETS : "La société à responsabilité limitée" édit. Sirey Paris 1925 p. 93 et suiv. Droit de communication, approbation des conventions de l'article 50, approbation des comptes annuels...

359. Le contrôle-maîtrise ne relève pas du même ordre conceptuel (1). Contrairement au "contrôle-surveillance", il n'appartient pas au monde des catégories juridiques traditionnelles, mais de celui du fait, de l'économie. Il s'agit en réalité de l'adaptation du terme anglais "control" qui se traduit par maîtrise (d'où la notion de maître de l'affaire). Alors que la surveillance est surtout une faculté d'empêcher ou d'autoriser, le contrôle est la faculté de proposer la décision. La surveillance s'exerce épisodiquement (réunions d'assemblées générales), le contrôle se mesure dans l'activité quotidienne bien qu'il se manifeste juridiquement à l'occasion des décisions en assemblées.

Dans quelle mesure, alors, la notion de contrôle justifie-t-elle la différenciation entre le statut de gérant salarié et non-salarié ?

§ 2 L'applicabilité de la notion de contrôle comme fondement de la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié

360. Il est impossible d'accueillir comme une évidence l'applicabilité de la notion de contrôle comme fondement de la distinction entre gérant salarié et non-salarié pour la raison simple que les textes concernés ne font jamais expressément référence à cette notion. Il est donc indispensable de démontrer que le législateur fiscal et social a voulu sanctionner le contrôle.

361. Dans l'hypothèse où l'on parvient à une telle démonstration, il faudra apporter à sa conclusion les tempéraments qui résultent d'une réglementation incapable de répondre aux objectifs qu'elle s'est fixée.

(1) Cl. BERR : "La place de la notion de contrôle en droit des sociétés" in Mélanges en l'honneur de D. BASTIAN . op. cit. p. 1.

A. La volonté du législateur de sanctionner le contrôle.

362. On ne peut guère nier que le législateur ait voulu sanctionner le contrôle en édictant un statut différent selon que le gérant est ou non salarié. Toutefois, il est important de souligner que le contexte juridique auquel appartiennent les notions de salarié et de non-salarié donne à la notion de contrôle une signification particulière.

La lecture des exposés de motifs, réponses ministérielles et exégèses doctrinales fait clairement apparaître le souci du législateur de ne pas accorder le traitement de faveur des salariés au gérant majoritaire, mais de réserver celui-ci, à l'inverse au gérant minoritaire ou égalitaire (1).

363. Aucun lien de dépendance n'existe entre une société et son gérant majoritaire (2) et sa situation est assimilable à celle d'un entrepreneur individuel. L'étendue des pouvoirs respectifs du gérant majoritaire et de l'entrepreneur individuel sont sensiblement identiques

---

(1) P. FRANCESCHINI et L. PELISSIER : "Le régime juridique, fiscal et social des dirigeants de sociétés", in Le Moniteur des travaux publics et du bâtiment 2 sept. 1968 p. 33 et s. ; Jean BURGARD : "Modification de la situation sociale et fiscale du gérant de Société à responsabilité limitée" Rev. soc. 1959.260 ; "La Sécurité sociale" Revue fid. n° 543 juin 1973 n° 52.
Contra : André BRUZIN : "De la situation des dirigeants, administrateurs et gérants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" : op. cit.

(2) Adrien PEYTEL : "Les gérants majoritaires et minoritaires": Thèse Toulouse 1948, article G.P. 1959.1.27; Jean BURGARD : "Modifications de la situation sociale et fiscale du gérant de S.A.R.L." op. cit.; Rép. min. trav. et Séc. soc. à M. KUEHN : J.O. déb. ch. dép. 7 jan. 1953 p. 27 n° 8730; Rép. min. éco. et fin. à LEBAS : J.O. déb. Ass. nat. 4 mars 1972 p. 501 n° 22.126; note B.H. sous Cass. soc. 28 mai 1952 : J.C.P. 1952.II.7215; Rapport VIATTE sur l'avis donné par le Conseil de la République sur la proposition de loi tendant à fixer le statut des gérants de sociétés au regard de la Sécurité sociale : J.O. déb. ch. dép. 1955 n° 8802 p. 1974 (doc. n° 10.519).

en fait. Les restrictions apportées au pouvoir par l'existence de mécanismes sociaux de surveillance, et notamment les pouvoirs propres aux associés sont purement théoriques.

364. Par contre, le législateur estime que le gérant minoritaire reste soumis à la volonté de la collectivité des associés par le seul fait qu'il ne puisse déterminer par lui-même le sens du vote dans les assemblées générales des titulaires de parts. L'absence de contrôle qui en résulte écarte toute objection à son admission au bénéfice de la législation fiscale et sociale applicable aux salariés (1).

365. C'est donc l'existence ou l'absence de contrôle qui motivent un régime différent au regard du fisc et de la Sécurité sociale. Dans son rapport au Président de la République de Juillet 1972, le Conseil des Impôts rappelle que "les gérants majoritaires sont leur propre maître" parce qu'ils "détiennent en fait le contrôle de la société". Il conclut qu'il n'existe aucun motif pour leur appliquer les avantages propres aux salariés (2).

366. Cependant, la notion de contrôle ne peut être maniée sans précaution lorsqu'il s'agit de distinguer entre gérant salarié et gérant non-salarié. Le contrôle est un phénomène propre au fonctionnement des sociétés. Il s'exerce dans le cadre juridique de la société dont il utilise les mécanismes et doit être considéré comme un élément d'appréciation du rapport des forces existant en son sein.

---

(1) J.-C. GROSLIERE : "Les garanties professionnelles des dirigeants de sociétés commerciales" op. cit.

(2) Rapport précité, cf. aussi HANUS : thèse précitée p. 183.
Il faut toutefois préciser que si la notion de contrôle constitue toujours le fondement de la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié, il faut bien convenir que la qualité de salarié fiscal procède de plus en plus d'une décision d'opportunité politique: ex. extension du bénéfice du salariat fiscal aux écrivains et agents d'assurance.

367. A l'opposé, les notions de salarié et de non-salarié relèvent d'un concept différent : celui d'entreprise. Plus précisément, elles définissent la relation de travail ou d'ordre professionnel au sein de l'entreprise. Le fonctionnement de celle-ci repose sur le principe hiérarchique (1). Il est le fondement de l'organisation de l'entreprise (2). Ainsi convient-il de distinguer entre celui qui exerce le pouvoir hiérarchique, le chef d'entreprise (3) et celui qui le subit, le salarié. Le rapport existant entre les deux est qualifié de lien de subordination (4). Par conséquent, pour établir la qualité de salarié, il faut prouver l'existence du lien de subordination.

368. Dans la mesure où le droit fiscal et la Sécurité sociale n'exigent pas l'existence d'un contrat de travail pour l'attribution de la qualité de salarié (5), il faut rechercher ailleurs le fondement de la subordination du gérant. La notion de contrôle apparaît comme un critère valable puisqu'il s'agira d'apprécier l'étendue du pouvoir en précisant néanmoins que le contrôle est la subordination envisagée comme son contraire (6).

L'obstacle majeur au recours à la notion de contrôle ne réside pas dans l'utilisation d'une terminologie certainement malheureuse. Que l'on emploie le terme de subordination dans le contexte propre à la Sécurité sociale ou celui de contrôle comme le suggère la distinction entre gérance majoritaire et minoritaire, il existe des cas où la situation réelle, et non pas seulement apparente, du gérant ne se justifie pas par la subordination subie ou le contrôle exercé.

---

(1) Qui se définit comme le pouvoir d'immixtion dans la direction, l'exécution et la surveillance du travail du salarié : "Lamy social" n° 1002.

(2) Michel DESPAX : Thèse précitée n° 246 p. 276.

(3) On parle aussi de patron, d'employeur ou de dirigeant d'entreprise.

(4) De dépendance ou de préposition.

(5) Cf. supra n° 327.

(6) E. HANUS : Thèse précitée p. 255.

B. Les limites à l'applicabilité de la notion de contrôle.

En raison des modalités d'appréciation du contrôle établies par les textes, il n'est pas toujours possible de justifier le statut appliqué au gérant par le recours à la notion de contrôle.

369. Des situations fictives sont très vite apparues. Leur existence est considérée comme une des grandes faiblesses du statut du gérant au regard du fisc et de la Sécurité sociale.

370. De la définition du contrôle il résulte que celui-ci est constitué de deux éléments : un élément objectif (la participation majoritaire au capital social) et un élément subjectif (l'intention de faire usage de la majorité pour être le maître de l'affaire).

Or les textes ne font dépendre le statut du gérant que de la seule qualité de majoritaire ou de minoritaire. Le contrôle n'est donc apprécié que par rapport à un seul de ses éléments constitutifs (1). Ceci s'explique par la difficulté qu'il y a de prendre en compte sous forme normative un phénomène purement subjectif. On ne peut guère qu'établir une série d'indices permettant de le détecter.

371. Sans revenir sur l'évolution historique du statut du gérant au regard de la Sécurité sociale, il est indispensable de s'y référer pour démontrer la longue hésitation du législateur dans la définition des éléments qui doivent être pris en compte pour apprécier le contrôle.

---

(1) André BRUZIN : "De la situation des dirigeants, administrateurs et gérants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" op. cit.; N. CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" op. cit.

372. Jusqu'en 1955 aucune loi ou texte réglementaire ne réglait la situation du gérant. Tandis que l'Administration se contentait d'apprécier le montant de la participation au capital (1), la Cour de Cassation se refusait à appliquer un critère aussi automatique et recherchait quelle était, en fait, l'étendue du pouvoir du gérant (2). Cette solution était la seule qui soit conforme à une appréciation correcte du contrôle (3). Elle encourait toutefois le reproche de créer une grande incertitude (4). La Jurisprudence statuait cas par cas et les gérants "ne savaient jamais à quoi s'en tenir" (5).

373. La loi de 1955 arbitra entre ces deux solutions et retint comme indice principal le montant de la participation au capital (6). Depuis l'ordonnance de 1959 cet élément a été érigé en indice unique (7). Identique aux règles fiscales, cette législation traça la voie à de nombreux abus.

---

(1) Circulaire n° 103 Séc. soc. du 23 juin 1946 précitée.

(2) PERRAUD-CHARMANTIER : "De l'affiliation à la Sécurité sociale des Présidents-directeurs-généraux et gérants de S.A.R.L." op. cit. ; Cass. civ. 20 juil. 1949 : G.P. 1949.2.341; J.C.P. 1950.5235, Dr. soc. 1953.33; Cass. soc. 28 juil. 1952 : J.C.P. 1952.II.7349 (5e espèce) note RIPERT; Cass. civ. 19 juin 1954 (2 arrêts) : Bull. civ. II n° 156 et 157; cf. aussi la jurisprudence citée par A. TOUZEAU : thèse op. cit. p. 132-135.

(3) E. HANUS : Thèse op. cit. p. 243.

(4) JOST : "Les gérants minoritaires sauront bientôt à quoi s'en tenir" Bull. S.A.R.L. 1950 p. 54.

(5) Un auteur a pu dire que la loi de 1955 "a coulé dans le bronze législatif l'incertitude jurisprudentielle" : G. FRIEDEL : "La loi du 28 mai 1955 relative à l'assujettissement de certains dirigeants de sociétés à la Sécurité sociale" : Dr. soc. 1956 p. 168, 307; HANUS : thèse p. 189 bis.

(6) Contr.Cass. civ. 9 déc. 1965 : Bull. min. trav. 66-A-10 : affiliation d'un P.D.G. propriétaire de 99% des actions de la société.

(7) Nicole CATALA-FRANJOU : "La situation ..." op. cit.

374. Comme le statut de gérant salarié est plus favorable que celui de non-salarié, le gérant est tenté de se faire passer comme minoritaire ou égalitaire tout en gardant le contrôle de "SA" société (1). L'automatisme de l'indice de la participation au capital autorise une semblable manœuvre. Il suffit pour cela d'organiser la répartition des parts de telle sorte qu'en dépit de la notion large de majorité que retiennent les articles L. 242-8° C.S.S. et 211 C.G.I., le gérant apparaisse comme minoritaire.

375. Pour conserver en fait le pouvoir de vote attaché aux parts ainsi réparties, les gérants recourent au mécanisme classique de la cession en blanc (2). Ce dernier jouit d'une faveur particulière dans certains milieux d'affaires (3). Il consiste à attribuer à un associé quelques parts à charge pour celui-ci de signer une cession en blanc au bénéfice du gérant (4). Ainsi le cessionnaire peut devenir et surtout apparaître comme étant minoritaire. le gérant devra néanmoins prendre

(1) Rev. fid. "La société à responsabilité limitée" : n° 248 p. 89-90
- Selon M. RIVAIN dans son rapport général à l'assemblée nationale (p. 74), 10.000 gérants de S.A.R.L. précédemment majoritaires sont devenus minoritaires ou égalitaires de 1959 à 1966; cf. aussi: LEFEVRE : "De l'incivisme fiscal" : Rev. Trésor mars-avril 1961. p. 83.
- Aujourd'hui on estime que 3 gérants sur 4 sont salariés.

(2) Sur la validité de la cession en blanc au regard du droit des sociétés : René CHAUVEAU : "Les cessions de parts en blanc" :G.P. 1957.1. doctr. p. 24; Armand LEHNARDT : "Les cessions de parts en blanc dans les S.A.R.L." :l'inf. chef entr. 1961.347.

(3) E. FONTAINE : Thèse op. cit. p. 113 et 117 ; Michel DRAN : "La fiscalité illustrée par l'exemple" : Masson édit. Collect. droit et sciences économiques Paris 1975 p. 29.

(4) La cession en blanc est définie comme le mécanisme consistant "à remettre entre les mains d'une personne un acte signé de lui mais non daté portant transmission de la propriété des parts sociales au profit d'un cessionnaire dont le nom est laissé "en blanc"; le porteur de l'acte devant seul juger du moment où il régularisera la cession au profit d'un cessionnaire de son choix. Il suffit alors d'ajouter la date et le nom du cessionnaire pour que la cession soit réalisée" : J. MOLIERAC : "Manuel des sociétés" tome 1 Dalloz édit. Paris 1956 n° 374 p. 327.

garde de ne pas attribuer les parts aux personnes que la loi présume interposées. La doctrine a toujours jugé sévèrement ce genre de procédés. Les conseils juridiques eux-mêmes semblent le recommander moins souvent (1). Il présente en effet de multiples inconvénients.

376. Le premier résulte des règles particulières aux cessions de parts dans les sociétés à responsabilité limitée. Le cessionnaire doit être agréé suivant la procédure prévue (2). En outre, selon les articles 48 L.1966 et de l'article 31 du décret du 23 mars 1967, la cession n'est opposable aux tiers qu'après signification à la société (3) et publicité au registre du commerce. Tant que ces formalités n'ont pas été accomplies, le gérant risque de voir le ou les cessionnaires, prétendre user des prérogatives attachées aux parts (4). Des risques identiques existent en cas de faillite du cédant : le gérant devra réussir à donner à son acte de cession par l'enregistrement une date certaine antérieure à la cessation de paiement du cédant.

377. Le deuxième inconvénient de la cession en blanc réside dans son caractère généralement frauduleux bien qu'elle ne le soit pas nécessairement (5). En effet, l'associé de complaisance n'aura, dans la grande majorité des cas pas les moyens financiers de souscrire ou

---

(1) "La société à responsabilité limitée" Rev. fid. n° 231 p. 83.

(2) Articles 45 et suiv. L.24 juillet 1966

(3) Mais les tiers peuvent s'en prévaloir : Cass. soc. 5 déc. 1968 : Bull. civ. V n° 560 p. 465 : un gérant majoritaire qui a cédé à un tiers un nombre de parts tel qu'il est devenu minoritaire, doit être affilié immédiatement à la Sécurité soc. même si l'acte n'a pas été signifié.

(4) "La société à responsabilité limitée" op. cit. n° 249 p. 90. E. HANUS : Thèse op. cit. p. 128.

(5) J. MOLIERAC : "Manuel des sociétés" op. cit. p. 237 n° 374.

d'acquérir les parts qui lui sont attribuées ou cédées. C'est donc le gérant-cessionnaire en blanc qui va lui remettre les fonds. Lorsque les parts sont ainsi acquises par souscription, l'article 423 de la loi de 1966 (1) érige en infraction pénale cette souscription fictive (2). L'associé de complaisance a souscrit une fausse déclaration relative à la répartition des parts sociales (3).

378. Le dernier inconvénient de la cession en blanc est proprement fiscal. L'Administration peut recourir à la procédure de l'abus de droit (4) pour faire établir la fictivité de la cession qui précède la cession en blanc. Il n'y a pas de règles qui permettent de dire quand il y a eu cession fictive de parts ou non : il s'agit surtout d'une question de fait (5). Ont été déclarées fictives, les cessions de parts lorsque le gérant conserve ses pouvoirs, la même rémunération et que l'employé à qui ont été cédées les parts ne perçoit aucun intérêt ni participation aux bénéfices en raison des parts qu'il a reçu (6).

---

(1) Délit pénal encourant une peine d'emprisonnement de deux mois à six mois et une amende de 2.000.- Fr. à 40.000.- Fr. ou l'une des deux peines seulement.

(2) DAGOT ("La simulation en droit privé". Thèse-Collect. de droit privé L.G.D.J. édit. Paris 1967 n° 87 p. 78) préfère parler de souscription simulée par recours à un prête-nom : "Dans une souscription fictive, il n'y a aucun souscripteur réel, mais simplement une apparence. Dans une souscription par prête-nom, il y a souscription véritable". Toutefois l'auteur admet lui-même qu'il n'est pas toujours aisé de distinguer les deux en pratique.

(3) Cf. aussi notre mémoire de D.E.S. "Des abus de la notion de personnalité morale" 1973 op. cit. 2e partie.

(4) Il y a intervention du Comité consultatif des abus de droit (art. 1649 quinquiès B et 1653 C.G.I.) : Cf : "Les abus de droit en matière fiscale" : l'inf. chef entr. " : Armand LEHNARDT 1961.442; A. TOUZEAU : thèse op. cit. p. 102, concl. comm. gouv. MEHL sous C.E. 16 avr. 1969 : Dr. fisc. 1969 n° 51.1474, Lamy fiscal p. 269.

(5) E. HANUS : Thèse op. cit. p. 133.
C.E. 25 avr. 1938 req. n° 57.165.

(6) Cité thèse HANUS p. 133. Cf. aussi : C.E. 27 avril 1960 : LEBON p. 274.

De même lorsque dans une société à responsabilité limitée ou les deux associés sont en même temps gérants, l'un d'eux cède ses parts à sa sœur de telle sorte que les gérants perdent la majorité, la cession doit être considérée comme fictive si elle n'a rien modifié aux pouvoirs du cédant et si les gérants ont pris la précaution de faire passer auparavant de vingt pour cent à quarante pour cent le taux de prélèvement statutaire en leur faveur (1).

379. En présence de ces multiples inconvénients, il a été proposé de recourir à d'autres procédés (mandat de vendre donné à un co-associé majoritaire, pacte de préférence, promesse unilatérale de cession (2)). Mais ceux-ci n'ont pas connu le succès de la cession en blanc.

380. Par le jeu de la cession en blanc, le gérant n'est minoritaire qu'en apparence. Bien qu'exerçant le contrôle dans la société, il sera considéré comme salarié fiscal et social.

L'incapacité du droit (partielle en matière fiscale, totale en matière sociale) d'appréhender la fiction derrière la réalité fait l'objet de maintes critiques. S'inclinant devant l'attrait si fort que constitue le statut de salarié, certains préconisent sa généralisation automatique sans faire intervenir le contrôle éventuel du gérant dans la société. D'autres, comme le Conseil des impôts réclament une lutte plus sérieuse pour dépister ces situations fictives et demandent en conséquence l'institution "d'un critère plus souple que le critère majoritaire" pour "déterminer si les dirigeants possèdent en droit ou en fait le contrôle de l'entreprise" (3). En attendant une évolution législative

---

(1) C.E. 12 oct. 1942 req. n° 70.583 : LEBON p. 181; Cf. aussi : C.E. 27 avr. 1968 req. n° 45.818, C.E. 27 juin 1968 req. n° 38.021 : Lamy fiscal n° 2083.

(2) "La société à responsabilité limitée" op. cit. n° 255 p. 92.

(3) Rapport de Juillet 1972 précité.

sur ce point, le droit positif apporte un correctif partiel aux limites du critère majoritaire pour l'appréciation du contrôle par les règles qu'il édicte pour le calcul de la majorité.

SECTION DEUXIEME : LA MISE EN ŒUVRE DE LA NOTION DE CONTRÔLE : LA DETERMINATION DU CARACTERE MAJORITAIRE OU MINORITAIRE DE LA GERANCE.

381. L'application de la notion de contrôle, critère de détermination du statut du gérant, repose sur deux principes essentiels. Le premier, qui est simplement rappelé, consiste à apprécier le contrôle en fonction du caractère majoritaire ou minoritaire de la gérance (1). Le second implique que cette appréciation porte sur la gérance,organe de gestion de la société. Ainsi, lorsqu'il y a plusieurs gérants, c'est la situation de la gérance prise collectivement qui décidera du statut applicable (2).

---

(1) Etant donné que le contrôle n'est possible que si la gérance possède la moitié plus une des voix, la gérance égalitaire est assimilée à la gérance minoritaire : Cf. thèse HANUS précitée p. 123; Rép. min. fin. à M. THOUMYRE : J.O. ch. dép. 13 juil. 1929 p. 2531; C.E. 9 mai 1962 req. n° 51.156 : Dr. fisc. 1962 n° 27 comm. 684.

(2) Rép. min. fin. à BOISROND : J.O. déb. Cons. Rép. 20 déc. 1950 p.3194; Michel ROLLAND : "Les rémunérations des gérants majoritaires dans la S.A.R.L. et assimilés" : Juriscl. Dr. fisc. Impôts directs. Traité Tome 4 fasc. 270 n° 13 p. 4; J. MOLIERAC :"Manuel des S.A.R.L." : op. cit. n° 392 p. 249; Bernard PIEDELIEVRE et François CATHALA : "Gérance et direction des Sociétés à responsabilité limitée et des sociétés de personnes" : édit. Dunod Paris 1970 n° 33 p. 19; Bernard ALLIBERT : "La pluralité de gérants dans la S.A.R.L." : op. cit. n° 50 p. 64.

En fonction de ces deux principes il est possible de déterminer les règles qui s'imposent au gérant non-associé.

382. Lorsque le gérant non-associé est unique, deux cas peuvent se présenter.

1° Si le gérant est titulaire d'un contrat de travail réel, son assujettissement au régime général des travailleurs salariés (1) et aux règles d'imposition des traitements et salaires au titre de son emploi salarié ne font aucune difficulté.

2° S'il ne bénéficie pas d'un tel contrat, il sera néanmoins considéré comme salarié en vertu d'une présomption de fait quasi irréfragable selon laquelle il est nécessairement dépendant de la société et n'exerce donc pas le contrôle (2). En vertu de cette présomption, l'attribution de la qualité de salarié est automatique (3). Bien qu'elle soit la conséquence logique de la notion de contrôle, elle

---

(1) Rép. min. éco. et fin. J.O. déb. Ass. nat. 11 jan. 1964 p. 672 n° 5173.

(2) Cf. notamment au regard de la Séc. soc. : B. MIEL : "Le régime social des gérants de S.A.R.L." op. cit.; A. TOUZEAU : thèse op. cit. p. 136; P. FRANSCESCHINI et L. PELISSIER : "Le régime juridique, social et fiscal des dirigeants de soc." op. cit.; N. CATALA-FRANJOU: "La situation des dirigeants..." op. cit.; A. MOREAU : "Manuel pratique de la S.A.R.L." op. cit. n° 115 p. 144.
Cette solution avait déjà été retenue sous le régime de la loi du 28 mai 1955 : rép. min. fin. J.O. déb. ch. dép. 10 sept. 1955 n° 17.247; J. SCHMIDT : "L'influence du droit fiscal sur le droit des sociétés" : R.T.D. Cass. 1957.559.

(3) Solution déjà ancienne en matière fiscale : instruction des contributions directes 5 août 1925 cité thèse E. HANUS p. 157.

est critiquée par quelques auteurs (1). La fréquence somme toute assez rare des gérances uniques non-associées (2) confère toutefois à cette solution un caractère marginal.

383. Lorsque la gérance est collective (3) et que parmi les gérants figure un gérant non-associé, son sort suit celui de la gérance en vertu du principe selon lequel la majorité ou la minorité s'apprécie au niveau de l'organe. Par conséquent le gérant sera salarié lorsque la gérance est minoritaire et non-salarié si celle-ci est majoritaire (4).

---

(1) Il n'y a, en effet, plus d'appréciation "in concreto" de l'état de subordination (eu égard surtout à l'article L. 241 C.S.S.) : P. FRANCESCHINI et L. PELISSIER :op. cit.; R. BONAFOUX : Lamy fiscal n° 1021 p. 689; Georges COUTELLIER : "L'évolution de la jurisprudence sur l'affiliation des dirigeants de sociétés" : op. cit.

(2) "En fait, le choix d'un gérant non-associé n'est pas fréquent. Il ne faut pas oublier que le gérant n'est responsable que de ses fautes et que, même s'il dépose dans les caisses de la société un fort cautionnement, la garantie qui sera donnée par là-même aux associés pour la rectitude de sa gestion sera bien souvent en disproportion avec l'importance des risques à courir" : PIC et BARATIN : "Des sociétés à responsabilité limitée" : op. cit. n° 279 p. 298.

Les gérants non-associés uniques se rencontrent dans deux cas : les S.A.R.L.-filiales et dans les sociétés dont le gérant est décédé : les héritiers n'ayant pas les compétences techniques pour administrer la société, recourent à un tiers : André PIETTRE : "propriété et entreprise" : Le Monde 25-26 mai 1975 p. 20; Pierre BEZARD : "S.A.R.L Gérance. Organisation. Statut social" : op. cit. n° 11.

(3) Nous n'avons trouvé aucun cas de gérance collective non-associée.

(4) Solutions identiques dans le domaine fiscal et social : observ. anonymes : Bull. inf. soc. 1970 p. 57 n° 27.
- en matière sociale : C.A. Paris 18 mai 1963 cité au juriscl. Séc. soc. tome 1 fasc. 215 n° 237; Cass. civ. 27 jan. 1966 : Bull. civ. II n° 128 p. 92; Cass. soc. 12 mai 1971 : Bull. civ. V p. 299; Rép. min. : J.O. déb. Ass. nat. 11 jan. 1964 précité.
Contra : C.A. Paris 20 mai 1959 : S.J. 1959 édit. C.I. 66.014 : a considéré comme salarié un gérant non-associé membre d'un collège majoritaire.
- en matière fiscale : note D.G.I. 18 déc. 1969 (B.O.C.D. 1969.II. 4699). Avant cette date tous les gérants non-associés étaient imposés au titre des traitements et salaires : Rép. min. éco. et fin. à PERRIN : J.O. déb. Ass. nat. 24 juil. 1969 p. 4486; Bull. inf. soc. 1969 n° 261 p. 160. Mais on peut relever un arrêt qui avait statué en sens contraire : C.E. 24 oct. 1962 : Lamy fisc. n° 2084; E. HANUS : thèse précitée p. 158.

Le calcul de la majorité (*§ 2*) suppose que soit définie préalablement la notion de majorité (*§ 1*).

§ 1 La notion de majorité

384. Les articles 211 C.G.I. et L. 242-8° C.S.S. précisent dans quelles conditions un gérant est considéré comme majoritaire ou minoritaire. La rédaction des deux articles n'est pas identique. L'article 211 C.G.I. donne une définition du gérant majoritaire dont il prévoit le régime fiscal, tandis que l'article 242-8° C.S.S. prononce l'affiliation du gérant minoritaire en énonçant les règles qu'il convient de respecter dans le calcul du nombre des parts. Dans la première hypothèse il s'agit de la majorité, dans la seconde, de la minorité. Ces différences ne prêtent pas à conséquence : la définition de la majorité suppose nécessairement celle de la minorité et réciproquement.

385. A l'opposé du droit des sociétés, la définition de la majorité ne soulève guère de problèmes en droit fiscal et social. Définie comme étant "le nombre de voix nécessaires pour qu'une décision soit valablement prise" (1), elle est une notion purement mathématique. La majorité retenue est celle qui est exigée pour les décisions ordinaires (approbation annuelle des comptes notamment); la moitié des votes représentant le capital social (2). Le contrôle du gérant sur les biens sociaux est acquis s'il détient cette majorité.

---

(1) E. HANUS : Thèse précitée p. 123; Cl. BERR : thèse précitée n° 402 p. 239-240.

(2) Article 59 L.24 juillet 1966 : "Si la majorité n'est pas obtenue et sauf stipulation contraire des statuts, les associés sont convoqués ou consultés une seconde fois et les décisions sont prises à la majorité des votes émis quelle que soit la portion du capital représenté."

386. En droit des sociétés, il serait plus hasardeux d'adopter une telle définition puisqu'il est des cas où le nombre des voix n'est pas suffisant pour la détermination de la majorité (1); à côté de la majorité des voix, existe une majorité par têtes (2).

387. La recherche d'un critère unique pour le calcul du nombre des voix est une démarche intéressante et utile. Cependant le critère de la possession que la Doctrine a adopté ne résiste guère à la critique. Il faut rechercher un autre critère qui puisse expliquer l'ensemble des règles de calcul fixées par la loi et la Jurisprudence.

A. Rejet du critère de la possession.

388. Le recours au critère de la possession se fonde sur l'analyse des termes de l'article L. 242-8° C.S.S. qui prévoit l'affiliation des gérants

> "à condition que ceux-ci ne POSSEDENT pas ensemble plus de la moitié du capital social".

Il a été étendu au droit fiscal alors que l'article 211 C.G.I. parle de "propriété" des parts sociales.

389. Dans la mesure où l'on donne à la notion de possession le sens juridique qui est le sien, le recours à celle-ci est inexact bien

---

(1) Ex. : cession des parts à des étrangers : nécessité de réunir les trois quarts de la majorité en capital et la moitié des associés : art. 45 al. 1.

(2) RIPERT par ROBLOT : op. cit. Tome 1 n° 975; LYON-CAEN et RENAULT : Précis n° 1029-1067; HOUPIN et BOSVIEUX : II n° 1535.

que les auteurs n'en discutent guère le bien-fondé (1).

390. En droit, la possession a un sens précis et une finalité particulière. Elle ne doit pas être confondue avec la propriété :

> "l'idée générale est que la propriété étant le droit, la possession est le fait; la possession de ce point de vue est l'ombre de la propriété" (2).

Plus précisément, la possession se définit comme la maîtrise de fait, le pouvoir physique exercé sur une chose. Traditionnellement on distingue deux éléments constitutifs : un élément matériel (aussi appelé *"corpus"*) qui consiste en des actes matériels accomplis sur la chose tel que pourrait en accomplir un propriétaire; et un élément psychologique : la volonté de se comporter sur la chose comme un propriétaire "avec absolutisme et à perpétuité" (*l'animus*) (3). Ces deux éléments doivent être réunis pour constituer la possession.

391. S'agissant de la finalité de la possession, on a distingué trois effets (4) : un effet probatoire (la possession fait présumer jusqu'à preuve du contraire le droit de propriété dont elle est l'apparence), une protection possessoire (protection contre les troubles que pourraient lui causer les tiers) et un effet créateur (la possession peut faire acquérir la propriété).

---

(1) P. FRANCESCHINI et L. PELISSIER : op. cit. p. 33; BURGARD : "Modification de la situation sociale et fiscale du gérant de S.A.R.L." Rev. soc. 1959.260; F. JULLIEN : "Lamy social" op. cit. n° 1019 p. 689; R. BONAFOUX : "Lamy fiscal" n° 2058 et 2084; B. AMIEL : "Le régime social des gérants de S.A.R.L." op. cit.; PIC et BARATIN : "Les sociétés à responsabilité limitée" 2e édit. Paris 1929 n° 478 p. 503-504; Conclus. Marcel MARTIN sous C.E. 15 jan. 1965 req. 63.227 : Dr. fisc. 1965 doct. n° 25 : J.L. TOISON : obs. sous Cass. soc. 22 oct. 1969 : Dr. soc. 1070.259, note sous C.A. Paris 10 juin 1970.D.1971.II.16638.

(2) Jean CARBONNIER : "Droit civil" Tome III collect. Thémis P.U.F. Paris 1973 n° 41 p. 138.

(3) Jean CARBONNIER op. cit. n° 41 p. 140.

(4) J. CARBONNIER op. cit. n° 41 p. 145 : "La possession confère au possesseur une série de béatitudes".

Or, ni la définition de la possession ni ses effets ne permettent d'en justifier le recours comme critère de calcul de la majorité.

392. La possession n'est pas admise, en effet, à l'égard des droits personnels car ceux-ci ne sont pas matérialisés dans un objet corporel. L'élément matériel est totalement absent. La part sociale étant considérée généralement comme un droit personnel (1), toute référence à la notion de possession est juridiquement incorrecte. La seule exception reconnue s'applique aux droits d'associés matérialisés dans un titre au porteur (2). Mais la loi interdit aux Sociétés à responsabilité limitée l'émission de valeurs mobilières (3) : les parts sociales ne peuvent être matérialisées dans des titres négociables (4).

393. L'usage de la notion de possession est enfin impropre au regard de la finalité de celle-ci. La "possession" des parts sociales n'a aucun effet probatoire, possessoire ou acquisitif de la propriété.

394. Si la notion de possession doit être rejetée en tant que critère, il faut néanmoins prendre en compte l'intérêt, fût-il simplement théorique, qui peut s'attacher à la recherche d'un "étalon unique" de calcul de la majorité.

B. La recherche d'un nouveau critère.

395. L'analyse des textes n'est d'aucun secours. On a démontré que l'article L.242-8° C.S.S. emploie à tort le terme de possession.

---

(1) Plus particulièrement un droit de créance : RIPERT par ROBLOT : op. cit. n° 763 p. 455.

(2) R. de LESTANG : "De la possession" Juriscl. droit civil art. 2228-2225 fasc. E n° 14.

(3) Art. 42.1.24 juillet 1966.

(4) Art. 4 et 21 L. 7 mars 1925; art. 43 L. 24 juil. 1966.

396. Les termes de l'article 211 C.G.I. sont tout aussi peu opérationnels. La propriété des parts à laquelle il est fait référence explique certes la prise en compte des parts dont le gérant est personnellement "propriétaire" ou de celles dont il est légalement présumé être "propriétaire", mais l'usage du mot encourt un double reproche.

397. D'une part la notion même de propriété appliquée à un droit personnel est matière à controverses (1); d'autre part elle ne permet pas d'expliquer tous les cas où des parts sociales sont ajoutées à celle du gérant pour le calcul de la majorité. Il en est ainsi, notamment, lorsque le gérant exerce les pouvoirs attachés à des parts en vertu d'une procuration : aucun support de "propriété" ne peut être présenté à l'appui de la prise en compte de ces parts.

398. Par contre, le recours à la définition même de la majorité peut guider valablement la recherche. Il a été dit que la majorité consistait dans "le nombre de voix nécessaire pour qu'une décision soit prise". Par conséquent il suffit de retenir le nombre de parts dont le gérant exerce le droit de vote (la voix étant l'expression du vote)(2). Cette idée justifie en particulier la juriprudence excluant du calcul de la majorité les parts dont le gérant est simplement nu-propriétaire car il ne peut en exercer le droit de vote (3). A l'inverse il conviendra de prendre en considération les parts dont le gérant est usufruitier.

---

(1) Contra RIPERT par ROBLOT : op. cit. n° 763 p. 455 : constatant que le droit de l'associé est opposable à tous, ils estiment que cette opposabilité absolue est en fait un droit réel. Mais, "tout cela étant indécis", ils introduisent une nuance en qualifiant le droit de l'associé de "propriété incorporelle".

(2) "La part sociale n'offre en définitive d'intérêt que par l'exploitation qui en est faite" P. CATALA : "La transformation du patrimoine dans le droit civil moderne" : R.T.D.Civ. 1966.202.

(3) C.E. 10 déc. 1043 : B.O.C.D. 1961.II.1523, Bull. Lefèvre 1944. p.28. Cf. aussi Rép. min. travail à MONDON : J.O. déb. Ass. nat. 7 juil. 1961 n° 10.627 p. 1562; Rép. min. fin. à MARIOTTE : J.O. déb. Ass. nat. 11 mars 1967 n° 8807 p. 274; Rép. min. justice à BRUGNON : J.O. déb. Ass. nat. 14 fév. 1970 p. 369.

Il existe donc bien un critère unique directement utilisable pour le calcul de la majorité.

§ 2 Le calcul de la majorité

399. Le calcul de la majorité comporte comme préalable la détermination du ou des gérants (1). Celle-ci est aisée pour les gérants statutaires. Mais le droit fiscal, à l'opposé du droit social, prend aussi en considération les parts des gérants de fait (2). Entrent donc dans le calcul de la majorité non seulement les parts détenues par les premiers mais aussi celles que détiennent, le cas échéant, les seconds.

400. Le critère théorique de la prise en compte des parts en vertu de la détention du droit de vote qui s'y attache est d'une utilité incontestable puisqu'il explique la prise en compte des parts dont le gérant n'est pas titulaire. Cependant le calcul de la majorité par addition des parts dont le gérant est titulaire en tant qu'associé demeure en pratique le plus courant, indépendamment du recours au critère du droit de vote. C'est pourquoi on peut distinguer d'une part la prise en compte des parts dont le gérant est considéré comme titulaire en tant qu'associé (A) et d'autre part celles dont il exerce le droit de vote (B).

A. La prise en compte des parts dont le gérant est titulaire.

401. Au premier abord, il conviendrait de ne retenir que les parts inscrites au nom du gérant dans les statuts en sa qualité d'associé.

---

(1) Cf. supra n° 55.

(2) Cf. supra n° 180.

Or, en raison du caractère familial de nombreuses Sociétés à responsabilité limitée, le juge fiscal (1), puis le législateur, ont estimé conforme à une appréciation réaliste du contrôle, de prendre aussi en considération les parts attribuées au conjoint et aux enfants mineurs non-émancipés. Pour parvenir à ce résultat, un certain nombre de présomptions d'interposition de personnes ont été édictées.

402. Les articles 211 C.G.I. et L. 242-8° C.S.S. comportent des règles identiques depuis que l'ordonnance du 7 janvier 1959 a harmonisé l'ensemble de la législation fiscale et sociale.

403. La prise en compte des parts dont le gérant est personnellement titulaire ne suscite aucune difficulté (2). Une précision doit pourtant être apportée. Elle concerne les cessions de parts en cours d'exercice. Le droit fiscal décide qu'il en est tenu compte pour déterminer la période pendant laquelle le gérant a été majoritaire sous réserve bien sûr que ces cessions ne soient pas considérées comme fictives (3).

---

(1) "Initialement en 1928, pour calculer le nombre de parts que possédait la gérance et ce afin de savoir si elle était majoritaire ou minoritaire, il suffisait d'additionner les parts qui appartenaient en propre aux membres de la gérance ou du gérant unique. Mais, devant la pression de la fraude, la loi et la jurisprudence vont bientôt tenir compte non seulement des parts appartenant en propriété aux gérants mais encore des parts qu'ils ont en usufruit, des parts possédées par une société dont les gérants associés ont la majorité, les parts possédées par certains membres de la famille" : HANUS thèse précitée p. 124.

(2) La preuve de la qualité d'associé résulte des statuts. Lorsque le gérant prétend être titulaire de parts malgré l'apparence, il doit en administrer la preuve. Un acte sous seing privé ni enregistré ni publié et produit pour la première fois en cause d'appel ne saurait être suffisant : Cass. soc. 13 nov. 1967 : Bull. civ. IV n° 769 p. 613.

(3) Lamy fiscal n° 2083.

404. S'agissant des présomptions d'interposition de personnes, elles doivent être jugées comme irréfragables.

405. La loi du 28 mai 1955 relative au régime social des dirigeants avait introduit une présomption d'interposition des ascendants du gérant à la suite d'un débat mouvementé (1). Lors des débats en deuxième lecture devant la Chambre des députés, il avait été décidé cependant de la supprimer (2) au motif que la détention de parts sociales par les ascendants "ne pouvait résulter de la volonté du gérant". Il s'agissait là, a-t-on dit, d'une "situation antérieure" (3). Or, cette argumentation ne correspond aucunement à la réalité. Il est fréquent que des parts soient attribuées aux ascendants du gérant dans le seul dessein de rendre la gérance minoritaire.

La Chambre des députés l'a rétablie en dernière lecture pour ne pas introduire de distorsion avec la législation des accidents du travail (4). Elle optait ainsi pour une solution différente de celle retenue par le droit fiscal. L'ordonnance du 7 janvier 1959 a supprimé la présomption d'interposition des ascendants (5).

406. Il ne reste donc désormais que deux présomptions : celle qui vise le conjoint et celle qui vise les enfants mineurs non-émancipés. Depuis que la loi n° 74.631 du 3 juillet 1974 a fixé l'âge de la majorité

---

(1) Discussions devant la Chambre des députés : J.O. déb. ch. dép. 1ère séance du 17 mai 1955 p. 2804.

(2) Elle ne figurait pas dans le texte initial et a été adoptée en amendement par le Conseil de la République en première lecture.

(3) Pierre ANDRE : dép. J.O. déb. ch. dép. 1ère séance 10 mai 1955 p. 2616.

(4) Les ascendants étaient pris en compte.

(5) Rép. min. travail n° 10.627 du 8 juillet 1961 op. cit.

civile à 18 ans, les mineurs ayant cet âge ne sont plus concernés par la présomption de l'article 211 C.G.I. (1).

407. L'application qui a été faite par les juridictions de la présomption d'interposition du conjoint suscite deux constatations contradictoires. D'une part, les juges ont toujours refusé de l'étendre à la concubine du gérant; d'autre part ils l'appliquent avec un automatisme particulièrement rigoureux à l'encontre du conjoint en contradiction avec l'esprit de la réglementation et au mépris des règles du droit civil.

408. Par un arrêt remarqué du 12 mai 1971 (2), la Chambre sociale a refusé d'assimiler la concubine à l'épouse légitime du gérant visée par l'article L.242-8° C.S.S. Le texte ne s'applique, d'après la Cour, qu'aux seuls "conjoints légitimes" en raison du principe de l'interprétation stricte des textes de Sécurité sociale (3). Aucune jurisprudence n'existe en matière fiscale. Il est vraisemblable que l'Administration ne se soit pas jugée en droit d'ajouter les parts dont la concubine est titulaire, de sorte que le Conseil d'Etat n'a jamais eu à trancher la question.

---

(1) Rép. min. éco. et fin. J.O. déb. Ass. nat. 18 jan. 1975 Bull. inf. soc. 1975 p. 45 n° 24. GUYENOT J. : "Gérance majoritaire et abaissement de l'âge de la majorité" : Les Petites affiches n° 52 30 avr. 1975.
Tout en ne connaissant pas encore la position de la Sécurité sociale sur la question, il est vraisemblable que l'abaissement de l'âge de la majorité ait le même effet sur le plan social.

(2) Cass. soc. 12 mai 1971 : Bull. civ. V n° 353 p. 298.

(3) Commentaire C.N.A.M.T.S. sous l'arrêt du 12 mai 1971 : B.J.F.N.O.S.S. n° 132 4 déc. 1971. Rappelons que le même principe a été invoqué comme justifiant la non-prise en compte du gérant de fait : Cf. supra n° 181.

409. Par contre, en présence d'une épouse légitime, les juges n'hésitent pas à faire à la présomption tous ses effets quel que soit en particulier le régime matrimonial. La jurisprudence est d'une constance remarquable (1). Lorsque les époux sont mariés sous le régime de séparation des biens, les parts du conjoint du gérant entrent dans le calcul de la majorité. Les règles du droit civil s'y opposent (2) : chaque époux conserve la propriété et l'administration de ses biens. Les juges les ignorent car ils estiment que le gérant (surtout si celui-ci est le mari) peut influer le droit de vote de son conjoint (3). Cette solution est certainement conforme à la réalité et doit être approuvée. Il n'en est plus ainsi, toutefois, lorsque la séparation de biens et de corps a été prononcée par l'autorité judiciaire dans le cadre d'une instance de divorce.

410. La jurisprudence a été sensible à cet argument. Elle a jugé que les parts de l'épouse du gérant devaient être exclues du calcul de la majorité si les époux séparés de corps et de biens font l'objet d'impositions séparées (4) et si le jugement est

---

(1) - C.E. 1er juil. 1946 req. n° 81.911 : R.O. p. 57; C.E. 22 oct. 1962 : B.O.C.D. 1963.II.2153, Journ. spéc. des sociétés par actions n° 128 du 24 nov. 1962 p. 6, Rev. enregistrement et impôt 1963 p. 622 art. 14.016, Bull. inf. soc. 1965 p. 305 n° 211.
A fortiori lorsque les époux sont simplement séparés de fait : C.E. 30 mai 1973 : Lamy fiscal n° 2084, Dr. fisc. 1973.2 n° 39. 1310 concl. comm. gouv. MANDELKERN ; Cf. aussi circ. minist. du 28 déc. 1934 n° 2080.
- En matière sociale : Cf. jurisprudence cité thèse E. HANUS p. 326.

(2) Dans ce sens : E. HANUS, thèse précitée p. 125 et 326.

(3) La présomption est irréfragable : concl. comm. gouv. Marcel MARTIN sous C.E. 15 jan. 1965 req. n° 63.227 : Dr. fisc. 1965 n° 25 doctr.

(4) Conformément aux dispositions de l'article 6-9 C.G.I.

antérieur à la création de la Société à responsabilité limitée. Ces circonstances doivent être cumulativement réunies et ne doivent pas révéler de combinaison frauduleuse (1).

Le souci de sanctionner la fraude, fût-elle simplement éventuelle, a conduit la jurisprudence à prendre en compte pour le calcul de la majorité, les parts dont le gérant exerce le droit de vote.

B. La prise en compte des parts dont le gérant exerce le droit de vote.

411. Le pouvoir de voter, et donc de constituer une majorité résulte normalement du fait d'être titulaire de parts sociales, c'est-à-dire d'être associé. A chaque part correspond une voix (2).

412. Il y a cependant des cas où la faculté de voter ne suppose pas que l'on soit titulaire de parts sociales. Bien plus, en se référant à la jurisprudence sur l'indivision, on remarque que le fait que l'on soit titulaire de parts n'est pas suffisant. Il faut que le gérant puisse exercer le droit de vote qui leur est attaché.

413. Enfin, le juge a estimé qu'il était possible de retenir le seul droit de vote indépendamment de toute recherche sur le titulaire réel ou fictif de la part.

1. La prise en compte du droit de vote avec référence au titulaire de la part.

414. Il est impossible de se dégager dans les développements qui suivent d'une terminologie inexacte puisqu'elle fait référence au concept de "propriété". Il en est ainsi lorsque l'on examine la

---

(1) Rép. min. éco. et fin. à F. DUPONT : J.O. déb. Ass. nat. 3 fév. 1960 p. 160 n° 3433, Bull. inf. soc. 1960 p.36 n° 30.

(2) RIPERT par ROBLOT : op. cit. n° 975 p. 562.

jurisprudence relative aux parts "grevées d'usufruit" ou aux parts "indivises".

On y aura recours par commodité, sacrifiant ainsi la rigueur juridique.

a. Le droit de vote des parts grevées d'usufruit.

415. L'usufruit opère un démembrement du droit de propriété entre l'usufruitier et le nu-propriétaire. Tous deux sont titulaires de droits cœxistant sur une même chose. Ils sont juxtaposés et séparés à la fois (1). D'un côté l'*usus* et le *fructus*, de l'autre l'*abusus*.

416. Le droit de vote étant indivisible, il importe donc de savoir lequel des deux prétendants pourra l'exercer. (Poser la question sous cette forme implique donc qu'on admette la notion de "propriété" des parts sociales).

417. Pour les actions des sociétés anonymes, le législateur de 1966 a mis fin aux incertitudes doctrinales (2) et jurisprudentielles en décidant que le droit de vote appartenait à l'usufruitier dans les assemblées générales ordinaires et au nu-propriétaire dans les assemblées générales extraordinaires(3).

418. Les textes sont par contre muets en matière de parts sociales (que ce soit pour les sociétés en nom collectif ou pour les Sociétés à responsabilité limitée).

419. Pour couper court aux difficultés,de nombreux statuts prévoient que le droit de vote appartient à l'usufruitier quel que soit la nature de la décision en cause. L'incertitude demeure lorsque les statuts sont muets.

---

(1) G. MARTY et P. RAYNAUD : "Droit civil" Tome II 2e vol. n° 70

(2) Cf notamment : COCARD : "L'usufruit des valeurs mobilières" : Thèse Paris 1925; SANTAI : "L'usufruit des actions et obligations" : Thèse Caen 1938.

(3) Article 163 L.24 juillet 1966.

420. Par identité de motifs on pourrait transposer aux Sociétés à responsabilité limitée les solutions adoptées pour les Sociétés anonymes. Cette méthode aurait de surcroît l'intérêt de rejoindre dans ses conclusions le raisonnement adopté par de nombreux auteurs. Selon ces derniers il convient au préalable de définir la nature du droit de vote. S'il constitue un acte d'administration, il sera exercé par l'usufruitier en vertu des règles générales. S'il est considéré comme un acte de disposition, le nu-propriétaire aura seul qualité pour participer aux décisions (1).

421. Or il est généralement admis que le droit de vote est un acte d'administration lorsqu'il est exercé dans la gestion courante de la société. Lorsque les délibérations dans lesquelles il est appelé à s'exercer mettent en cause la nature et la consistance des droits sociaux, il est considéré comme un acte de disposition (2). Dans la première hypothèse il appartient à l'usufruitier, dans la seconde au nu-propriétaire. Cette distinction est cependant délicate à manier car elle ne coïncide pas exactement avec la distinction entre les délibérations qui entraînent ou non une modification des statuts (3).

---

(1) HOUPIN et BOSVIEUX : op. cit. n° 1141.

(2) C.A. Alger 13 mai 1954 : G.P. 1954.2.100, Journ. soc. 1955.140, R.T.D.Com. 1955 observ. RAULT.
RIPERT par ROBLOT : op. cit. n° 768$_1$ p. 485.
Pierre BEZARD : "Sociétés à responsabilité limitée. Titres" : Juriscl. Dr. soc. Tome IV fasc. 73 n° 55.

(3) RIPERT par ROBLOT précité.
Selon A. LE BAYON ("L'usufruit des parts sociales" Rev. soc. 1973 n° 21 p. 456), la seule solution logique paraît en définitive d'accorder distributivement le droit de vote à l'usufruitier et au nu-propriétaire non sur le fondement d'un critère formel-assemblée générale ordinaire et assemblée générale extraordinaire - mais selon la décision à prendre. Cette thèse est critiquable car elle est source de trop d'incertitudes et de conflits.

422. Aux termes des articles 211 C.G.I. (1) et L. 242-8° C.S.S., les parts détenues par le gérant (ou les personnes présumées interposées) en tant qu'usufruitier sont comptabilisées dans le calcul de la majorité (2). La justification de cette solution réside dans le fait que dans l'administration courante de la société à propos de laquelle est apprécié le contrôle, c'est l'usufruitier qui exerce le droit de vote (3).

423. A contrario, lorsque le gérant est nu-propriétaire des parts, celles-ci ne doivent pas être prises en compte dans le calcul de la majorité (4).

424. Ces dispositions ne sont toutefois guère appliquées. En effet, les usufruits ne se rencontrent généralement que dans les rapports familiaux (5). Or le droit fiscal et la Sécurité sociale prennent en considération ces usufruits par le jeu des présomptions de personnes : usufruit résultant du droit de jouissance légal des parents sur les biens de leurs enfants mineurs, usufruit de la communauté sur les biens propres des époux lorsque ces derniers ont adopté dans leur contrat de mariage une clause d'unité d'administration (6).

425. Elles conservent néanmoins un certain intérêt en matière d'usufruit successoral ou de leg d'usufruit (7). Le décès d'un parent

---

(1) Initialement, l'Administration fiscale n'avait pas estimé que les parts possédées en usufruit pouvaient être comptées dans le calcul de la majorité. Cependant le 25 jan. 1933 préludant à l'intervention législative, le ministre des finances admit la prise en compte de ces parts : J.O. déb. ch. dép. p. 237 et 244.

(2) C.E. 19 mai 1933 : Lamy fiscal n° 2084.

(3) C.E. 10 déc. 1944 : R.O. p. 21; Lamy fiscal n° 2084.

(4) Cf. supra n° 398.

(5) A. LE BAYON : "L'usufruit des parts sociales" : op. cit. n° 1 p. 436.

(6) Articles 1505-1510 C. civ.

(7) RIPERT par ROBLOT : op. cit. n° 1153 p. 681.

associé réalise une redistribution des parts sociales en raison des règles de dévolution successorale. Les changements de majorité qui en résultent ne doivent pas être ignorés par la loi.

Si le décès entraîne souvent des constitutions d'usufruit au profit du gérant ou d'un membre de sa famille, il conduit aussi fréquemment à des indivisions successorales ayant un effet analogue au niveau de l'appréciation du contrôle.

b. Le droit de vote attaché aux parts indivises.

426. Ainsi qu'en attestent ces nombreuses décisions, l'indivision que réalise le décès d'un associé entre les associés-héritiers du *de cujus*, est extrêmement fréquente et durable (1).

427. Pour le gérant qui vient à la succession d'un associé dans de telles conditions, se pose le problème de savoir si les parts recueillies doivent entrer dans le calcul de la majorité.

428. Les règles qui régissent l'indivision ne permettent pas de donner une réponse simple (2). La jurisprudence, longtemps confuse, n'a dégagé des principes clairs de solution que très récemment.

429. Le fonctionnement de l'indivision successorale est régi par le principe de l'unanimité. Il en résulte qu'aucun acte ne peut être pratiquement accompli sur un bien indivis sans l'accord unanime des co-indivisaires (3). Cette règle s'applique rigoureusement en matière de parts sociales indivises. Si une divergence s'est manifestée entre les

---

(1) H., L. et J. MAZEAUD : "Leçons de droit civil" Tome IV 2e volume édit. Montchrestien Paris n° 1600 p. 722.

(2) Pas plus que le droit des sociétés qui ignore l'indivision : RIPERT par ROBLOT : op. cit. n° 1152 p. 681.

(3) MM. MAZEAUD : op. cit. n° 1604 p. 723.

propriétaires indivis, ceux d'entre eux qui sont gérants n'ont pas étendu leur pouvoir à raison de leurs droits dans l'indivision (1). Du fait du désaccord, l'exercice du droit de vote afférent aux parts indivises dans l'assemblée générale des titulaires est rendu impossible.

430. Ainsi, le seul fait de l'indivision ne permet pas de réputer chacun des membres comme disposant des droits acquis dans celle-ci. Pour que l'un des co-indivisaires, en l'occurence le gérant, puisse être regardé comme exerçant le droit de vote correspondant aux parts qui lui reviennent, il faudrait qu'il ait été désigné par les autres comme leur représentant.

431. Jusqu'en 1964 environ, la Jurisprudence décidait au gré des espèces qu'il fallait ou non considérer le gérant comme exerçant le droit de vote des parts indivises (2). Aucun critère stable et décisif ne permettait de préjuger de la décision des juges.

432. Un arrêt du Conseil d'Etat du 20 mars 1964 (3) a mis fin à cette incertitude. La condition à laquelle est soumise la prise en compte des parts indivises pour le calcul de la majorité est très précise

---

(1) Conclus. du Comm. du gouv. POUSSIERE sous C.E. 20 mars 1964, req. n° 60.070 : Dr. fisc. 1965 n° 5 doctr.

(2) C.E. 16 mai 1949 : R.O. p. 170; C.E. 11 juil. 1960 : B.O.C.D. 1961. 1439, Bull. inf. soc. 1960 p. 312 n° 190; C.E. 4 jan. 1962 : LEBON p. 7; Bull. inf. soc. 1962 p. 109 n° 79a ; C.E. 28 fév. 1962 : G.P. 1962.1.383, LEBON p. 137, Bull. inf. soc. 1062 p. 109 n° 109 et 79b. Tantôt l'accord entre co-indivisaires était nécessaire (arrêts de 1960, fév. 1962), tantôt non (arrêts de 1949 et jan. 1962).

(3) C.E. 20 mars 1964 : Bull. inf. soc. 1964 p. 107 n° 79 commentaire anonyme.
Jurisprudence confirmée depuis : C.E. 12 février 1965 : Bull. inf. soc. 1965 p. 70 n° 48 commentaire anonyme.

Un accord doit être intervenu entre les co-indivisaires sur l'exercice du droit de vote attachés à ces parts. L'absence de désaccord n'est pas suffisant et ne saurait présumer l'existence d'un quelconque accord. Le gérant doit avoir été désigné comme représentant de l'indivision par les autres co-indivisaires.

433. Cette jurisprudence rejoint la solution retenue par les juges commerciaux (1). Il a été décidé, par exemple, que les co-indivisaires doivent s'entendre pour toucher leur dividende et nommer un mandataire commun choisi ou non parmi eux pour les représenter aux assemblées (2).

434. En l'absence de jurisprudence en matière sociale et compte-tenu de la similitude des solutions commerciales et fiscales, on peut penser que ces principes sont applicables pour l'interprétation de l'article L.242-8° C.S.S.

2. La prise en compte du droit de vote indépendamment de toute référence au titulaire des parts.

435. Cette règle est totalement ignorée des textes. D'origine purement prétorienne, elle recouvre deux hypothèses distinctes : l'exercice du droit de vote par le gérant en vertu d'une procuration, et le problème des sociétés dites "imbriquées".

436. Le caractère personnel du droit de vote (3) ne fait pas obstacle à ce qu'un associé désigne le gérant comme mandataire pour le

---

(1) Jean ROUSSEAU : "Les S.A.R.L. - Les titres" : Juriscl. soc. fasc. 73 n° 53 p. 8.

(2) Cass. req. 23 juin 1941 : Journ. soc. 1943.200; Trib. civ. Seine 5 mars 1964 : Rev. soc. 1964.323.

(3) Jean ROUSSEAU : "Les S.A.R.L. - Les délibérations des associés" Juriscl. soc. fasc. 75 n° 7 p. 3.

représenter. L'article 58 L.24 juillet 1966 (1) limite toutefois le choix du mandataire au conjoint du mandant ou à un autre associé (2). La désignation d'une autre personne peut être autorisée par les statuts.

437. Lorsque le gérant bénéficie d'une procuration de vote, la Jurisprudence n'hésite pas à l'inclure dans le calcul de la majorité (3). Ce faisant, elle applique la définition de la majorité qui est déterminée par le nombre des voix dont dispose le gérant. La constance de cette jurisprudence contraste fortement avec les solutions retenues en matière de sociétés "imbriquées".

438. Le cadre juridique de la société est très vite apparu aux gérants comme étant le moyen privilégié de conserver la qualité de salarié tout en restant minoritaire de la société qu'ils contrôlent en fait. Le procédé se décompose de la manière suivant : un gérant, effectivement minoritaire dans la Société à responsabilité limitée, détient le contrôle d'une autre société (souvent une Société anonyme) qui est majoritaire de celle-ci. Il conserve ainsi le contrôle indirect de la Société à responsabilité limitée.

439. Les juges sont fréquemment saisis de litiges concernant la réalité du caractère minoritaire de la gérance (4). Depuis quelques

---

(1) L'article 39.D.23 mars 1967 précise que le mandat peut être donné pour une assemblée (il vaut alors pour les assemblées successives convoquées avec le même ordre du jour) ou pour deux assemblées tenues le même jour ou dans un délai de sept jours.

(2) Par conséquent le gérant doit être associé.

(3) C.E. 2 juil. 1962 : LEBON p. 445; C.E. 9 nov. 1963 : Bull. inf. soc. 1964 p. 21 n° 16.

(4) Première décision du Conseil d'Etat prenant en compte les parts détenues par une société imbriquée : C.E. 5 juin 1937 : LEBON p. 562 Cf. aussi C.E. 20 déc. 1937 LEBON n° 58.528.

années il semble que ces dernières aient beaucoup augmenté confirmant ainsi la thèse selon laquelle il s'agit là d'un moyen de fraude extrêmement fréquent.

440. La subtilité de la mise en scène et les principes juridiques dont elle se prévaut rendent le jugement malaisé. A la limite de l'évasion légale et de la fraude (1), elle exige une investigation poussée sur le fonctionnement des sociétés en cause. Cette dernière n'est pas toujours menée avec la rigueur voulue.

441. Deux principes s'opposent à ce que le gérant minoritaire soit considéré comme majoritaire dans la Société à responsabilité limitée au vu du contrôle qu'il exerce dans la société-associée majoritaire. D'une part, le principe d'indépendance des personnes morales fait écran entre les associés et la société; d'autre part l'interprétation des textes, fût-elle laxiste, interdit la prise en compte des parts sociales au-delà des présomptions légales d'interposition de personnes, sous réserve bien sûr de la preuve d'une fraude caractérisée.

442. Cependant, au-delà de l'argumentation formelle qu'elles déploient pour ne pas entrer en conflit avec ces principes, les décisions du juge font peu de cas des obstacles juridiques à l'appréciation effective de l'étendue du pouvoir exercé par le gérant.

443. En ce qui concerne le principe de l'indépendance de la personne morale, le juge social affirme dans un premier temps qu'il rend impossible la prise en compte du contrôle exercé par une société associée

---

(1) Sur la distinction entre ces deux notions : Bernard NAVATTE : "La fraude et l'habileté en droit fiscal" : D.1951 p. 87.

dont le gérant serait majoritaire (1). Dans un deuxième temps il souligne que cette indépendance n'existe plus lorsque le gérant détient "l'entier contrôle" de la société majoritaire dans la Société à responsabilité limitée. "S'identifiant" à lui, cette société est considérée comme fictive. Ce raisonnement est conforme aux solutions classiques qui consistent à écarter les sociétés fictives sans existence réelle.

444. Or il ressort de l'analyse de l'ensemble de la Jurisprudence que la fictivité des sociétés associées n'est jamais établie (2). Pour conclure à la fictivité de la société il faudrait mettre en cause l'existence même de celle-ci et les juges ne sont jamais allés jusque là. Ils se contentent de déclarer inopposable l'écran de la personnalité morale. Ils se placent en réalité sur le terrain de la simulation et non sur celui de la fictivité (3).

445. Ne tenant pas compte du principe de l'indépendance de la personne morale, la Jurisprudence étend donc les éléments à prendre en considération pour le calcul de la majorité au-delà des présomptions d'interposition de personnes (4). Cette extension est remarquable en droit de la Sécurité sociale puisqu'elle déroge au principe d'interprétation stricte de l'article L.242-8° C.S.S. (5). Elle l'est moins au

---

(1) Cf. notamment : C.A. Paris 10 juin 1970 : J.C.P. 1970 II. 16.638 note J.-L. TOISON.

(2) Contra : J.-L. TOISON : note sous Cass. soc. 22 oct. 1969 : op. cit.

(3) MINJOZ : note sous Cass. soc. 22 oct. 1969 précitée; Michel DAGOT: "La simulation en droit privé" : Thèse op. cit.: n° 77 p. 66 (distinction entre fraude et simulation); n° 79 p. 68 (la seule prépondérance d'un associé n'est pas cause de fictivité : cf. en particulier l'extension du règlement jud. et de la liq. de biens au maître de l'affaire : n° 81 et s.); J. STOUFFLET : "Sociétés fictives et frauduleuses" Jurisclasseur soc. fasc. 7ter n° 17.

(4) MINJOZ note précitée.

(5) Cf supra n° 181.

regard de l'article 211 C.G.I. qui a toujours été interprêté largement (1).

446. On remarque toutefois une différence d'appréciation entre les juridictions de droit commun et les juridictions administratives au niveau des éléments requis pour la prise en compte du droit de vote exercé par l'intermédiaire d'une société associée.

447. La Chambre sociale de la Cour de Cassation exige qu'une double condition soit réunie : il faut d'abord que la société associée de la Société à responsabilité limitée soit majoritaire dans celle-ci (ou que les parts détenues par elle et additionnée à celles détenues par le gérant lui confère la majorité). Il faut ensuite que le contrôle du gérant sur la société associée soit établi. Conformément à la notion de contrôle, le seul exercice de fonctions de direction (Président du Conseil d'administration ou gérant) n'est pas à lui seul constitutif du contrôle (2). Le gérant doit être de surcroît majoritaire (3).

---

(1) Conclusions POUSSIERE sous C.E. 4 déc. 1954 : Dr. fisc. 1955 n° 9. Opinion critique de E. HANUS : thèse précitée p. 130.

(2) Cass. soc. (2 arrêts) 12 mars 1970 : Bull. civ. V p. 153 n° 195; D.S. 1970 som. p. 175 : Bull. jur. F.N.O.S.S. n° 49.1970; Cass. soc. 18 nov. et 9 déc. 1970 : Bull. jur. F.N.O.S.S. n° 24.1971; C.A. Paris 1 juin 1970 : Bull. inf. soc. 1971 p. 423 n° 232; C.A. Paris 6 juin 1971 : Quot. jur. 17 fév. 1972; C.A. Paris 12 fév. 1973 : Quot. jur. 2 juin 1973.

(3) Cass. soc. 12 mars 1970 : Bull. inf. soc. 1970 p. 617 n° 220-1; C.A. Paris 6 déc. 1972 : D.1973 som. p. 44; Cass. soc. (2 arrêts) 22 fév. 1973 : Bull. civ. V n° 100 p. 90 et n° 101 : Cass. soc. 5 déc. 1973 : J.C.P. 1974.II.17.742; Cass. soc. 2 juil. 1974 : Bull. civ. V n° 403 p. 377-78, D. 1974.I.R.191 (il y avait en l'espèce trois sociétés imbriquées).

Dans le même sens au plan fiscal : C.E. 20 déc. 1937 : Lamy fiscal n° 2085; C.E. 29 nov. 1943 : Lamy fiscal n° 2085 ; C.E. 19 mai 1958: Lamy fiscal n° 2085 (les gérants statutaires non-associés d'une S.A.R.L. ont été considérés comme majoritaires à raison des parts détenues dans cinq sociétés associées); C.E. 9 nov. 1962 req. n° 63.227 : Quot. jur. n° 28 du 6 mars 1965 p. 6, Dr. fisc. n° 25 du 18 juin 1965 p. 45 concl. comm. gouv. Marcel MARTIN; C.E. 8 avril 1965 req. n° 51.316 : Dr. fisc. n°23 du 4 juin 1965 comm. 647; C.E. 12 juin 1968 req. n° 71.946 : Dr. fisc. 1970 n° 4.86 concl. comm. gouv. MEHL ; C.E. 4 fév. 1970 req. n° 78.487 : Bull. inf. soc. 1970 p. 375 n° 138.

448. Sur ce dernier point, le juge fiscal est moins rigoureux. Il a considéré comme majoritaire dans la Société à responsabilité limitée au titre du contrôle exercé dans une société associée, le gérant qui ne détenait que la moitié des parts ou actions de cette dernière (1) ou qui n'exerçait que des fonctions de direction (2).

449. Lorsque les conditions de la prise en compte du contrôle indirect sont réunies, les droits de vote (et non les parts) que la société associée détient dans la Société à responsabilité limitée sont ajoutés à ceux du gérant. Bien que l'on qualifie généralement ces sociétés de "sociétés interposées", il ne s'agit pas de démasquer une interposition de personnes (cf. articles 211 C.G.I. et L. 242-8° C.S.S.) et de considérer le gérant comme titulaire des parts de la société associée. La Jurisprudence recherche plus simplement celui qui exerce en fait le droit de vote attaché à ces parts (3). Il importe peu aux tribunaux de connaître leur titulaire réel ou apparent.

450. Une conclusion s'impose : on remarque la volonté des juges d'utiliser au maximum les ressources des textes (quitte quelquefois à aller au-delà) pour prévenir la fraude. Cette volonté est louable car elle permet de localiser le contrôle avec plus de certitude (4).

---

(1) C.E. 14 mai 1965 req. n° 64.298 : Quot. jur. n° 80 du 10 juil. 1965 p. 5, Rec. contr. dir. Dupont 1965 p. 308; C.E. 12 juin 1968 req. n° 71.946 : Quot. jur. n° 84 du 20 juil. 1968 p. 4, Bull. inf. soc. 1968 p. 332 n° 183.

(2) C.E. 4 jan. 1960 req. n° 43.519 : R.O. p. 99; C.E. 25 jan. 1965 req. n° 55.382 : Quot. jur. 1965 n° 43 p. 3.
Contra : C.E. 23 fév. 1966 : Lamy fisc. n° 2085 : il est insuffisant d'exercer des fonctions de direction.

(3) J. ROUSSEAU : note sous Cass. soc. 5 déc. 1973 J.C.P. 1974.II. 17.742; J. MINJOZ : note sous Cass. soc. 22 oct. 1969 D. 1970.127.

(4) P. BEZARD : op. cit. n° 160.

La Jurisprudence a été contrainte d'adopter une attitude d'extrême sévérité (comme les textes l'y invitaient d'ailleurs) non-seulement pour établir le caractère majoritaire ou minoritaire de la gérance, mais aussi dans la mise en œuvre de la condition de l'admission au statut de salarié du gérant minoritaire, deuxième élément de la distinction entre gérant salarié et non-salarié. Les motifs sont identiques : il s'agit d'éviter des manœuvres frauduleuses.

CHAPITRE SECOND

LA RÉMUNÉRATION : CONDITION DE L'ADMISSION AU STATUT DE SALARIÉ DU GÉRANT MINORITAIRE

451. Pour bénéficier du statut du salariat, le gérant minoritaire doit exercer une activité rémunérée. Cette condition relève de l'évidence lorsqu'il s'agit de définir les règles d'imposition fiscale.

Le droit de l'affiliation des gérants n'y fait pas expressément référence. Des controverses sont donc nées en Doctrine et en jurisprudence. A supposer que le principe de l'exigence d'une rémunération comme condition d'affiliation soit acquis (section première), une question surgit immédiatement : quelle rémunération faut-il prendre en considération ? La qualification de la rémunération (section deuxième) revêt ainsi une importance considérable.

SECTION PREMIERE : L'EXIGENCE D'UNE REMUNERATION

452. Le droit de la Sécurité sociale, comme le droit fiscal, manifestent une méfiance particulière envers la gratuité.

Les U.R.S.S.A.F. ont demandé l'assujettissement des gérants non-rémunérés au régime général parce qu'elles soupçonnaient cette gratuité de n'être qu'apparente. Les gérants chercheraient, en alléguant de l'absence de rémunération, à se soustraire au paiement des cotisations sociales afférentes à celle-ci (1). Si l'on considère que la contrepartie des avantages du régime des salariés se trouve précisément dans le paiement des cotisations, on conçoit qu'il soit choquant d'en faire bénéficier le gérant, qui est, de surcroît, un dirigeant de société, sans contribution de sa part au financement des prestations.

453. Pour faire échec à cette possibilité de fraude il est donc nécessaire que les textes énoncent expressément l'obligation pour le gérant d'être rémunéré en vue de son affiliation éventuelle. Or l'article L. 242-8° C.S.S. qui énonce les conditions d'affiliation du gérant est muet sur ce point.

---

(1) Cf. notamment l'argumentation de l'U.R.S.S.A.F. dans le litige qui a donné lieu à l'arrêt de la C.A. Paris 23 fév. 1963 D. 1963.274.

Ce silence a suscité un important débat théorique qui a trouvé un écho en jurisprudence. Après une longue période d'hésitations, les juges ont tranché en faveur de la thèse de la rémunération-condition de l'affiliation du gérant minoritaire.

§ 1 Le problème théorique de l'exigence d'une rémunération comme condition de l'affiliation

454. Il concerne autant le gérant minoritaire de Société à responsabilité limitée que le Président du Conseil d'administration de société anonyme visé par l'article L.242-9° C.S.S. (1). Cependant, la fréquence des litiges relatifs au premier et la rareté corrélative de ceux qui touchent au second en font, dans la pratique, un problème spécifique au gérant de Société à responsabilité limitée.

455. La controverse a pour objet les rôles respectifs des articles L.241 C.S.S. et L.242 C.S.S. Ces articles sont les textes fondamentaux qui régissent les conditions d'affiliation au régime général des salariés pour la branche "assurance-maladie, maternité, invalidité et décès".

456. L'article L.514 C.S.S. (loi du 24 mars 1954 art. 8) relatif aux conditions d'application des dispositions sur les prestations familiales se borne à renvoyer à la définition du salarié donné par l'article L.241 et L.242 C.S.S. (2).

---

(1) Etant d'une rédaction antérieure à la loi de 1966 sur les sociétés, l'article L.242-9° C.S.S. parle de "Président-Directeur-Général" et non de Président de Conseil d'administration. Cf. supra n° 36 ad notam n° 4.

(2) Thèse E. HANUS : op. cit. p. 234-236.
Contra : Comm. gracieuse d'allocations familiales Tarn et Garonne : op. cit.; J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" : op. cit. n° 239 p. 518.

457. L'article L. 415 C.S.S. ne comporte pas une telle référence dans la définition qu'il donne des personnes susceptibles de bénéficier de l'assurance "accidents du travail et maladies professionnelles" (1). La définition du salarié est beaucoup plus laxiste. Le Professeur Dupeyroux s'est demandé si une simple "relation de travail" non rémunérée était susceptible de justifier l'application de cette législation (2). L'auteur se contente de poser la question sans y apporter de réponse. Cette interrogation n'a provoqué aucun débat. Elle n'a eu aucun écho en jurisprudence. Il semble qu'elle trouve sa source dans une rédaction insuffisamment précise de l'article L.415; en réalité, l'article L.415 C.S.S. se réfère à la définition du salarié donnée par l'article L.241 C.S.S. (3).

L'auteur rappelle l'assujettissement des prêtres-enseignants et des gardiens d'enfants adolescents dont les activités ne sont pas généralement rémunérées. Outre que ces activités sont très marginales, il faut rappeler que le législateur a voulu protéger ces personnes non-couvertes. Leur assujettissement déroge par conséquent à l'obligation de rémunération qui reste une des conditions de base de l'admission au statut de salarié tant en ce qui concerne les assurances-maladie, maternité, invalidité, décès, que les allocations familiales ou la couverture des accidents du travail.

---

(1) Article L.415 C.S.S.:"Est considéré comme accident du travail quelqu'en soit la cause, l'accident survenu par le fait, ou à l'occasion du travail confié à toute personne salariée ou travaillant à quelque titre, ou en quelque lieu que ce soit pour un ou plusieurs employeurs ou chefs d'entreprise".

(2) J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" : op. cit. n° 180 p. 421.

(3) Article anonyme : Juriscl. Sécurité sociale fasc. 305 n° 23; Bernard AMIEL : "Les travailleurs bénévoles et la Sécurité sociale" : Quest. Séc. soc. 1974 p. 200 : constatant que les conditions d'assujettissement en matière d'accident du travail semble ignorer la nécessité d'une rémunération, cet auteur estime néanmoins que la condition de rémunération doit être admise "au nom de l'unité des législations sociales" . Cf. aussi A. ROUAST : note D.1950.209.

458. L'article L.241 C.S.S., définissant le salarié au sens de la Sécurité sociale dispose que

> "sont affiliées obligatoirement aux assurances sociales quel que soit leur âge et même si elles sont titulaires d'une pension, toutes les personnes de nationalité française de l'un ou l'autre sexe, salariées ou travaillant à quelque titre ou en quelque lieu que ce soit pour un ou plusieurs employeurs et quels que soient le montant et la nature de leur rémunération, la nature ou la validité de leur convention".

Il ressort de cette longue énumération que l'activité fournie par le candidat à l'assujettissement doit être rémunérée.

459. L'article L.242 C.S.S. énumère un certain nombre de cas dans lesquels les intéressés seront considérés comme des travailleurs dépendants et affiliés à ce titre aux assurances sociales. Dans son paragraphe 8° il vise expressément les gérants minoritaires de Société à responsabilité limitée.

On remarque qu'il ne fait aucune référence à une quelconque rémunération de sorte que le cas des gérants non-rémunérés prête à discussion.

460. Deux thèses s'affrontent dans la solution qu'elles tentent d'apporter à ce problème. Une partie de la Doctrine, très minoritaire, est défavorable à la prise en compte de la rémunération comme condition de l'assujettissement, tandis qu'un fort courant d'auteurs milite dans le sens opposé.

461. La thèse défavorable à la rémunération comme condition de l'affiliation a pour chef de file M. le Professeur Gérard Lyon-Caen. Celui-ci estime que les gérants doivent être affiliés dès lors qu'ils sont minoritaires qu'ils soient au non rémunérés. L'absence de rémunération est présumée frauduleuse. Le gérant veut échapper au paiement des cotisations :

> "il est permis de deviner que les gérants de Société à responsabilité limitée n'ont pas toujours un traitement régulier et avoué : leur rémunération peut prendre des formes variées, parfois occultes, en tout cas rarement connaissables avec exactitude. Ajouter la condition de rémunération, c'est ouvrir la porte à toutes sortes de dissimulations et de fraudes" (1).

Cette opinion est motivée par des considérations pratiques. Aucune analyse théorique des textes n'est présentée à l'appui (2).

462. La thèse majoritaire soutient que la condition de rémunération est sous-jacente à toute affiliation au régime général. L'article L.242-8° C.S.S. ne fait qu'une application particulière aux dirigeants de sociétés de l'article L.241 C.S.S. (3). Ainsi,

> "tout dirigeant social dont l'activité est à la fois dépendante et rémunérée tient de l'article L.241 vocation à être immatriculé" (4).

Ces auteurs estiment que l'interprétation de l'article L.241 et L.242 C.S.S. forme un tout. Ou bien on considère ce dernier texte comme étant

---

(1) Gérard LYON-CAEN : note sous Cass. civ.$_2$ 6 mars 1963 : Dr. soc. 1963.382. Cf. aussi : observ. P.A. sous Ch. réunies 29 juin 1955 : J.C.P. 1955.II.882 ; Robert FOUCAULT : "Est-il préférable d'être gérant majoritaire que minoritaire ?" chron. in Répert. Commaille 1955 p. 47; note J.-M. R. sous C.A. Paris 23 fév. 1963 op. cit.

(2) Toutefois G. LYON-CAEN paraît sensible à l'argumentation développée ultérieurement (Cf. infra n° 469) et relative à l'interprétation des décrets fixant forfaitairement le montant des cotisations : note sous Cass. civ.$_2$ 16 juin 1962 ; Rec. gén.lois et Jurisp. 1963.218.

(3) - N. CATALA-FRANJOU : note sous Ch. réunies 24 juin 1966 : Rev. soc. 1967.136; D. 1967.137.
- J. MOLIERAC : "Manuel pratique des sociétés" op. cit. n° 393 p. 250-255.
- P. FRANSCESCHINI et L. PELISSIER : op. cit.
- Note anonyme au Bull. inf. soc. 1965 n° 51 § 36.
- AUTESSERRE : note sous C.A. Paris 4 juil. 1964 : Rev. soc. 1965.72.

(4) N. CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants..." op. cit.

indépendant du premier et il faut, à ce moment là, admettre qu'il délie l'assujettissement des deux conditions de subordination et de rémunération exprimées par celui-ci; ou bien, comme le justifie l'adverbe "notamment", on y trouve un complément de l'article L.241. C.S.S. Les personnes visées par l'article L.242 C.S.S. doivent être immatriculées

> "si et parce qu'elles remplissent les conditions générales de l'article L.241 C.S.S." (1).

L'article L.242. C.S.S., ce qui explique alors sa place à la suite de l'article L.241 C.S.S., a un rôle simplement interprétatif.

Un raisonnement "a contrario" permet d'aboutir à une conclusion identique : si la condition de rémunération ne joue aucun rôle pour l'affiliation des gérants, il doit en être de même des autres personnes visées par l'article L.242 C.S.S. Aucune disposition n'autorise en effet à traiter différemment les gérants. On aboutit alors à un résultat curieux : l'affiliation d'une ouvreuse de cinéma bénévole ou d'un employé d'hôtel non-rémunéré. Or de telles conséquences n'ont jamais été envisagées.

Pour répliquer à cet argument, on a invoqué l'article L.242-7°. Celui-ci dispose que sont affiliées les personnes qui gardent habituellemnt des enfants à domicile *si elles sont rémunérées* pour cette tâche. De cette disposition on déduisait qu'elle instituait une exception : l'affiliation de ces personnes était acquise en principe puisque l'article L.242 C.S.S. n'exige pas de rémunération; l'article L.242-7° C.S.S. a voulu limiter cet automatisme en précisant qu'il fallait que ces personnes soient rémunérées pour pouvoir relever du régime des salariés.

---

(1) N. CATALA-FRANJOU : note sous Ch. réunies 24 juin 1966 : Rev. soc. 1967.136.

En réalité, cette disposition s'explique, non pas par la volonté supposée du législateur d'apporter une dérogation, mais par la nature particulière de cette activité et son caractère généralement gratuit (1).

463. S'agissant de la thèse de M. le Professeur Lyon-Caen, il faut souligner le caractère contestable de la présomption de fraude. En effet, si la pratique a pu révéler quelques cas de gérants minoritaires faisant état de la gratuité de leurs fonctions en fait rémunérées dans le but de se soustraire au paiement des cotisations, il s'agit là de cas rares.

464. Il apparaît actuellement que la non-rémunération ne cache pas nécessairement une intention frauduleuse (2). Dans le cadre des groupes de sociétés, il est fréquent que le gérant soit rémunéré par la seule société-mère dont il est le salarié au sens du droit du travail(3).

---

(1) Dans la même perspective, on peut invoquer à l'appui de la thèse de la rémunération-condition d'affiliation, l'article L.242 al.1 qui dit que "la rémunération peut-être constituée de pourboires". Cf. notamment : B. AMIEL : "Les travailleurs bénévoles et la Sécurité sociale" : op. cit.

(2) Cass. soc. 24 mars 1974 : J.C.P. 1974.IV.151 : Bernard AMIEL (article précité : "les travailleurs bénévoles et la Sécurité sociale") considère qu' "il arrive que certaines personnes exercent une activité au service d'une société... sans toutefois recevoir de rémunération. Le motif doit être recherché :

soit dans des raisons d'ordre pécuniaire. Tel est le cas assez fréquent de dirigeants de sociétés qui renoncent à toute rémunération, parce qu'ils ont déjà, par ailleurs, de très importants revenus ou qu'ils ne veulent pas nuire au développement d'une entreprise nouvelle dont la trésorerie est étroite.

soit dans des considérations de famille : parents, ascendants, descendants assurant gratuitement certaines fonctions dans une entreprise familiale" exemple : renoncement d'un gérant à la rémunération dans le cadre d'un arrangement favorable à une autre société : Cass. soc. 23 juin 1971 : D.1972 somm. p. 47.

(3) Cf. supra n° 43.

La gratuité ne suppose donc pas nécessairement la fraude. Par conséquent elle ne permet pas de la présumer. Le permettrait-elle, les auteurs devraient donner la possibilité au gérant de prouver le caractère réellement gratuit de son activité. Or, il semble que les auteurs ne lui reconnaissent pas ce droit.

465. Enfin, l'éventualité d'une fraude peut justifier l'affiliation des gérants non-rémunérés, mais elle ne la fonde pas juridiquement (1). La thèse de M. Lyon-Caen doit donc être accueillie avec les plus expresses réserves.

466. A l'inverse, la thèse de la complémentarité des articles L.241 C.S.S. et L.242 C.S.S. mérite approbation à un double titre :

1° Sur le plan de la stricte interprétation de la loi, on ne peut soutenir, en effet, que l'article L.242 C.S.S. soit totalement autonome. L'enchaînement chronologique des textes s'y oppose. La subsidiarité de l'article L.242 C.S.S. par rapport à l'article L.241 C.S.S. apparaît, en outre, avec évidence au travers de l'évolution historique du statut du gérant. Jusqu'en 1955, l'attribution du statut de salarié a été source d'importantes controverses parce que le caractère subordonné de l'activité du gérant était matière à discussion. L'objectif de la loi du 28 mai 1955 et de l'ordonnance du 7 janvier 1959 fut de préciser dans quel cas le gérant devait être considéré comme dépendant. Incluses dans l'article L.242 C.S.S. ces dispositions complètent donc l'article L.241 C.S.S. en ce qu'elles précisent les critères de la

---

(1) Cf supra n° 460.

subordination. Ce dernier reste compétent pour préciser les autres critères de l'assujettissement parmi lesquels figure la rémunération.

2° Faut-il remarquer, enfin, que le bon sens commande d'exiger que les avantages du salariat aient comme contre-partie des cotisations ? Une activité bénévole n'ouvre pas droit au bénéfice du régime général puisqu'elle ne donne pas lieu au versement des cotisations (1).

Ces considérations d'exégèse des textes ou de politique législative ont longtemps été interprétées avec hésitation par la jurisprudence. Un arrêt toutes Chambres réunies de la Cour de Cassation a mis fin aux divergences entre les juridictions.

§ 2 La solution jurisprudentielle

467. Jusqu'en 1966, la deuxième Chambre civile de la Cour de Cassation était favorable à l'affiliation des gérants non-rémunérés.

Les juridictions du fond résistaient à cette jurisprudence et subordonnaient l'affiliation à l'existence d'une rémunération.

Cette opposition a motivé l'intervention des Chambres réunies qui ont dit le droit définitivement dans un arrêt célèbre du 24 juin 1966.

---

(1) N. CATALA-FRANJOU : note précitée sous Ch. réunies 24 juin 1966; J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" édit. Dalloz 1965 p. 226 ad notam; Bernard AMIEL : "Les travailleurs bénévoles et la Sécurité sociale" op. cit.

A. La jurisprudence antérieure à 1966.

468. Contestant les décisions d'affiliation des U.R.S.S.A.F. (1), les gérants minoritaires saisissaient les Commissions de Première Instance de la Sécurité sociale (2). Ces juridictions leur donnaient généralement raison en décidant que l'article L.242 C.S.S. n'avait pas d'existence autonome et qu'il ne faisait que préciser les conditions de la dépendance des gérants. Ceux-ci relèvent donc pour leur affiliation des deux articles (3).

469. Approuvées en appel (4), ces décisions étaient cassées par

---

(1) Dans la circulaire n° 57 Séc. soc. du 16 mai 1956, l'Administration estimait dans le paragraphe IV consacré aux gérants minoritaires de sociétés à responsabilité limitée et aux Présidents-Directeurs-généraux de sociétés anonymes non-rémunérés que"l'existence d'une rémunération, qu'elle soit constituée par une somme d'argent, des avantages en nature ou la formation professionnelle est, aux termes de l'article 2, de l'ordonnance du 19 octobre 1945, une des conditions préalables d'assujettissement à l'assurance obligatoire, tout au moins en ce qui concerne le régime général applicable aux salariés et assimilés. C'est pourquoi et sous réserve de l'interprétation souveraine des tribunaux, les Présidents-Directeurs de S.A. et les gérants de S.A.R.L. qui ne perçoivent aucune rémunération en argent ou en nature, ne doivent pas donner lieu au versement de cotisations ni être affiliés".

(2) Ex. : C.P.C. Séc. soc. de Paris : 11 mars 1963 : cité au Bull. inf. soc. 1964 p. 157 n° 116 sous C.A. Orléans 25 oct. 1963. Celles-ci se trouvaient d'ailleurs en opposition avec leur administration de tutelle : cf. Rép. min. 14 avr. 1956.

(3) Comm. de 1ère inst. Paris 24 nov. 1960 : G.P. 1961, note anonyme; Comm. 1ère inst. Paris 25 jan. 1961 : cité au Bull. inf. soc. 1965 p. 51 n° 36; Comm. 1ère inst. Paris 21 jan. 1964 : cité Bull. inf. soc. 1964 p. 157 n° 116.

(4) Dans les affaires ITICSOHN et FLOREAL : C.A. Paris 4 juil. 1960 et 27 oct. 1960 non publiés; C.A. Paris 23 fév. 1963 : op. cit.; C.A. Paris 4 juil. 1964 : G.P. 1965.1.56, Rev. soc. 1965.72 note J.AUTESERRE, D.1965 som. p. 27; C.A. Colmar 2 déc. 1965 : Bull. inf. soc. 1966.56.

la deuxième Chambre civile de la Cour de Cassation (1). Son raisonnement reposait sur une interprétation de deux arrêtés ministériels en date du 12 mars et 10 avril 1956 (2). Ces textes fixaient des bases de calcul forfaitaires (3) pour les cotisations dues par les dirigeants affiliés sans exiger expressément qu'ils soient rémunérés. La deuxième Chambre civile en concluait que ces textes rendaient l'affiliation obligatoire en cas de non-rémunération et que le montant des cotisations était fixé sur une base forfaitaire.

L'occasion de trancher le conflit se présenta dans l'affaire Iticsohn. La Cour d'appel de renvoi ayant refusé de s'incliner, les Chambres réunies furent appelées à statuer par un arrêt de principe le 24 juin 1966.

B. La jurisprudence des Chambres réunies et ses implications.

470. L'arrêt du 24 juin 1966 tranche un litige qui opposait la Caisse Centrale de Sécurité sociale de la Région Parisienne à une Dame Iticsohn, gérante minoritaire d'une Société à responsabilité limitée. La Caisse prétendait l'assujettir au régime général des salariés malgré qu'elle exerçait ses fonctions en l'absence de toute rémunération.

---

(1) Cass. civ. 2 16 juin 1962 affaire ITICSOHN : D. 1962.42 note J.M.; Cass. civ. 2 6 mars 1963 : Bull. civ. II n° 219 p. 160 affaire FLOREAL ; Cass. civ. 2 4 nov. 1964 : Bull. civ. II n° 689 p. 506, D.1965 som. 60 (concerne un P.D.G. de S.A.) ; Cass. civ. 2 14 jan. 1965 : Bull. civ. I n° 40 p. 26, D. 1965 som. 83.

(2) Ces textes ont été abrogés par un arrêté du 8 mars 1963.

(3) Le calcul se faisant en prenant comme assiette des cotisations les 3/4 ou l'intégralité du salaire plafond.

La gérante contesta cette décision et triompha devant la Cour d'appel de Paris (1). Le pourvoi introduit par la Caisse fut rejeté (2) par la deuxième Chambre civile de la Cour de Cassation conformément à sa jurisprudence. Saisie sur renvoi, la Cour d'appel d'Orléans refusa de s'incliner (3). Un nouveau pourvoi fut formé et les Chambres réunies tranchèrent le 24 juin 1966 dans le sens de la non-affiliation du gérant minoritaire non-rémunéré (4).

471. L'argument essentiel du pourvoi portait sur l'interprétation des arrêtés des 12 mars et 10 avril 1956. Les Chambres réunies estimèrent que ces textes n'instituaient pas

> "une rémunération fictive à prendre en considération en tout état de cause"

comme le soutenait le pourvoi, mais se bornait

> "à établir une mesure forfaitaire de rémunération lorsqu'il en existait" (5).

La rémunération a en effet deux rôles distincts : elle est la condition de l'affiliation au régime général; elle constitue aussi l'assiette de la cotisation (6). Ces deux fonctions doivent être nettement distinguées. La décision de la Caisse les confondait.

---

(1) C.A. Paris 4 juillet 1960 op. cit.

(2) Cass. civ.$_2$ 16 juin 1962 op. cit.

(3) C.A. Orléans 25 oct. 1963 D.1964.12. note Minjoz, S. 1964.23.

(4) Ch. réun. 24 juin 1966 op. cit.

(5) N. CATALA-FRANJOU estime que c'est bien cette interprétation qu'a retenu la circulaire n° 5755 du 16 mai 1956 précisant que nulle cotisation ne devrait être exigée lorsque les P.D.G. de S.A. ou les gérants de S.A.R.L. ne bénéficient d'aucune rémunération en argent ou ne nature : note précitée : Rev. soc. 1967.136.

(6) J.-C. GROLIERE : "Les garanties professionnelles des dirigeants de sociétés commerciales" : op. cit.

472. Ainsi, aucun texte ne rend obligatoire l'affiliation des gérants non-rémunérés. L'article L.241 C.S.S., qui doit être appliqué conjointement avec l'article L.242 C.S.S., exclut du bénéfice du salariat les gérants non-rémunérés. Les Chambres réunies consacrent ainsi la thèse de la complémentarité des deux articles (1).

473. Depuis 1966, le rôle de la jurisprudence a été de préciser les caractères que doit revêtir la rémunération. L'article L.241 C.S.S. indique que l'affiliation est acquise

"QUELS QUE SOIENT LE MONTANT ET LA NATURE DE LA REMUNERATION, LA NATURE ET LA VALIDITE DE LA CONVENTION".

Ainsi, il importe peu que la rémunération soit stipulée en espèces ou en nature (2).

474. Dans le régime antérieur à l'ordonnance du 19 octobre 1945 créant la Sécurité sociale, seuls les gérants dont la rémunération n'excédait pas un certain plafond étaient bénéficiaires des assurances sociales (3).

Depuis l'instauration du régime général, conçu comme une institution de solidarité, le montant de la rémunération n'intervient plus que dans le calcul des cotisations par le système du plafond (4).

---

(1) La jurisprudence est définitivement fixée depuis : Cass. soc. 11 janv. 1967 D.1967.225 note J.-J. DUPEYROUX : Cass. soc. 5 nov. 1970 : Bull. inf. soc. 1971 p. 132 n° 51.
On peut d'ailleurs s'interroger sur l'éventualité d'un tel litige à l'heure actuelle : les dirigeants de sociétés cherchent à bénéficier du régime général (dont ils apprécient les avantages) et non plus à s'y soustraire.

(2) Cass. soc. 5 mars 1953 : G.P. tables quinquennales 1951-55 "accidents du travail", Bull. civ. V n° 4 p. 145, Dr. soc. 1953.506; Cass. soc. 18 juin 1969 : Bull. civ. V n° 423 p. 353. Des problèmes d'assiette des cotisations vont alors se poser (art. 120 C.S.S.).

(3) Tableau d'assujettissement antérieur au 1er juil. 1966 : Lamy social 1974 n° 1006.

(4) Actuellement fixé à 3.160.- F.

475. Le seul point qui fasse difficulté, concerne le caractère réel de la rémunération. Cette dernière ne doit pas être fictive sinon le gérant ne peut être considéré comme salarié (1). La charge de la preuve de la fictivité incombe aux organismes de Sécurité sociale. La Cour de Cassation a jugé qu'un salaire sans rapport (2) par son faible montant avec l'activité réelle du dirigeant et ses responsabilités au sein de la société, devait être tenu pour fictif et inexistant (3). L'appréciation de la fictivité n'est pas aisée et la position de l'Administration (certes déjà ancienne) est quelque peu restrictive. Dans une lettre du 20 juillet 1948 (4), le Directeur général de la Sécurité sociale de l'époque, précisant la notion de travail bénévole, estimait que le travail même faiblement rémunéré donnait lieu à l'assujettissement :

> "en raison des termes très larges de la loi du 30 octobre 1946, lesquels d'ailleurs, sont conformes à ceux de l'ordonnance du 19 octobre 1945 sur les assurances sociales, tout travail effectué pour un employeur moyennant une rémunération, même si

---

(1) Jeanne RIBETTES-TIHLET : "Sécurité sociale" : op. cit. n° 43.

(2) 1.200 F.

(3) Cass. soc. 24 fév. 1971 : Bull. jur. F.N.O.S.S. n° 40.1971; Bull. civ. V 129, D. 1971 somm. p. 64. C.A. Douai 29 oct. 1968 (arrêt cité Bernard AMIEL : "Les travailleurs bénévoles et la Sécurité sociale" : op. cit.) : la Cour a estimé que "l'article L.241 C.S.S. implique l'existence d'une rémunération autre que celle de 100.- F. dont avait fait état un gérant de S.A.R.L. et qui ne correspondait pas à ses activités et à ses responsabilités auprès de la société, puisqu'il affirmait qu'il consacrait à ses fonctions de gérant, tout le temps nécessaire à la bonne marche de l'entreprise... Les juges du fond ont donc pu considérer que ce traitement fixé à un taux manifestement modique était inexistant et ne satisfait pas aux conditions de l'article L.241 C.S.S. précité". Cf. aussi : Cass. soc. 21 juin 1973 : J.C.P. 1973 édit. C.I. 3297; Rép. min. n° 593 : J.O. déb. Ass. nat. 17 mai 1962 p. 1055.

(4) Cité Bernard AMIEL : "Les travailleurs bénévoles et la Sécurité sociale" : op. cit.

> celle-ci est qualifiée de gratification, donne lieu à application de ses législations, sans que ... *le montant minime de la rémunération* ... soit de nature à modifier cette situation".

Cette thèse doit être considérée, semble-t-il, comme infirmée par la jurisprudence précitée du 24 février 1971.

476. La condition de non-fictivité n'implique pas que le gérant ait effectivement perçu la rémunération (1). La deuxième Chambre civile de la Cour de Cassation a décidé

> "qu'il pouvait suffire que cet émoluement soit dû et son versement garanti par une provision au bilan" (2).

Lorsqu'il est établi d'une part que le gérant est rémunéré et que, d'autre part, cette rémunération n'est pas simplement fictive, il reste à définir dans quelle mesure les sommes versées au gérant peuvent être considérées comme étant dues au titre de la fonction exercée. Il s'agit donc de qualifier la rémunération.

---

(1) Nicole CATALA-FRANJOU : note précitée : Rev. soc. 1967.136.

(2) Cass. civ. 11 oct. 1963 : Bull. civ. II n° 618 p. 463; Cass. soc. 23 juin 1971 : Bull. civ. V n° 564, D. 1972 somm. p. 47; Frank-Jacques LAEDERICH : encycl. jur. Dalloz. Rép. soc. Mise à jour 1975 : "S.A.R.L." : n° 345 2°.

SECTION DEUXIEME : LA QUALIFICATION DE LA REMUNERATION

477. A l'appui de sa thèse en faveur de l'affiliation des gérants non-rémunérés, M. le Professeur G. Lyon-Caen avait écrit que

> "la loi a été sage de ne pas faire mention de leur rémunération pour prescrire l'affiliation des gérants au régime général" car "les gérants recevant parfois plutôt que des appointements fixes une part des bénéfices sociaux et que cela risquait d'ouvrir des discussions sans fin telles que celles suscitées jadis par l'ancien article 42 de la loi du 7 mars 1925 qui prétendait qualifier la rémunération des gérants de produit du travail" (1).

---

(1) G. LYON-CAEN : observ. sous Cass. civ. 2 6 mars 1963 : op. cit.; RIPERT par ROBLOT : op. cit. p. 1966. La loi du 7 mars 1925 considérait la rémunération de l'associé-gérant comme le produit de son travail et non de sa participation au capital. C'était un avantage fiscal considérable si bien qu'on a vu dans certaines sociétés tous les associés nommés gérants et dans d'autres, les principaux associés se faire accorder des rémunérations absorbant tous les bénéfices. L'article 42 a été abrogé et diverses mesures fiscales ont été prises pour réprimer ces abus : cf. introduction n° 7.

478. C'était mesurer à sa juste valeur les difficultés que l'on rencontre depuis l'arrêt de 1966. L'interférence avec la qualification fiscale de la rémunération vient, de surcroît, compliquer une qualification déjà malaisée.

A côté de la distinction générale entre revenu du capital et revenu du travail, doit donc être envisagée l'incidence propre du droit fiscal.

§ 1 La distinction fondamentale entre les revenus du travail et les revenus du capital

La rémunération est prévue selon les modalités diverses. Son caractère plus ou moins variable la distingue mal des revenus du capital dont la caractéristique principale est précisément la variabilité. Il est par conséquent malaisé de trouver des critères décisifs.

A. Les modalités de la rémunération.

479. Curieusement silencieuse sur la question (1), la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales laisse aux fondateurs et aux associés toute liberté dans la détermination de la rémunération du gérant. Le législateur estime sans doute que le principe d'une rémunération en contre-partie du travail fourni va de soi. Il n'en demeure pas

---

(1) Albert TOUZEAU : thèse op. cit. p. 62; HEINARD, TERRE et MABILAT : "sociétés commerciales" : tome I édit. 1972 ° 457 p. 462; J. HEMARD : "La S.A.R.L." op. cit. n° 340; MOREAU : "Manuel pratique..." op. cit. n° 61 p. 83.

moins que ce silence contraste fortement avec les nombreuses précisions que la loi a jugé nécessaire d'apporter en matière de rémunérations des dirigeants de sociétés anonymes (1).

480. En pratique, on peut distinguer deux systèmes : celui qui prévoit une rémunération fixe et celui qui prévoit une rémunération variable. Ceux-ci peuvent, comme c'est fréquemment le cas, se combiner (2). Les statuts, une décision des associés, voire une décision du juge en cas de désaccord (3), peuvent prévoir que la rémunération du gérant sera déterminée selon un montant fixe chaque année. Les stipulations statutaires d'appointements fixes ont cependant progressivement disparues en raison de l'inflation monétaire. Elles sont remplacées par l'attribution à l'assemblée générale du pouvoir de fixer le traitement du gérant (4). A l'opposé, les cas où la rémunération était variable dans sa totalité tendent à disparaître en raison de la grande incertitude sur son montant (5) : lorsque la rémunération était fonction des bénéfices, le gérant pouvait se trouver sans rémunération si le bénéfice comptable était nul.

481. Actuellement la rémunération est stipulée fixe pour une partie seulement. Une autre partie est proportionnelle dans son montant au chiffre d'affaires ou au bénéfice social. Ce système possède le double avantage de protéger le gérant des aléas de la conjoncture économique tout en l'intéressant à l'accroissement d'activité (proportionnalité

---

(1) E. du PONTAVICE : "La fixation de la rémunération des organes de direction et de surveillance dans la S.A." : Mélanges en l'honneur de D. BASTIAN op. cit. p. 177 et suiv.

(2) PINOTEAU : "A propos de la rémunération des dirigeants de sociétés" : G.P. 1971.1. doctr. p. 50; RIPERT par ROBLOT : op. cit. n° 966 p. 587.

(3) HEMARD, TERRE, MABILAT : op. cit. n° 455 p. 462. Exemple : C.A. Angers 27 mai 1964 J.C.P. 1964.II.13.386 note J.R.

(4) A. TOUZEAU : thèse op. cit. p. 63; J. HEMARD : "S.A.R.L." op. cit. n° 339.

(5) A. TOUZEAU : thèse op. cit. p. 66; B. OPPETIT et R. SAYAG n° 375 p. 236.

au chiffre d'affaires (1)) ou au gain de productivité (proportionnalité aux bénéfices). Cette dernière solution est certainement la plus satisfaisante (2). Elle a toutefois l'inconvénient de ne pas se distinguer nettement de la rémunération du capital qui est également fonction des bénéfices.

B. Les critères de la distinction entre rémunération du travail et rémunération du capital.

482. Depuis que l'article 42 de la loi du 7 mars 1925 qui qualifiait la rémunération du gérant de produit du travail a été abrogé (3), la loi n'est d'aucun secours quand il s'agit de qualifier les sommes versées.

Les juges doivent identifier la cause des versements (4). Ils devront écarter les sommes perçues au titre d'un contrat de travail cumulé avec la fonction de gérant (5). Ils ne prendront non plus en compte les sommes versées au gérant en sa qualité d'associé. En effet, s'il vient à la répartition des bénéfices, ce n'est pas en qualité d'associé (6), mais en tant que dirigeant social (7).

---

(1) Sauf en période d'inflation où l'accroissement du chiffre d'affaires est pour une part imputable à la hausse des prix.

(2) "Ainsi, il est généralement attribué un premier dividende aux parts, suivi d'un prélèvement au profit de la gérance constitué par un pourcentage appliqué au bénéfice d'où le nom de tantième" : A. TOUZEAU : thèse précitée p. 66.

(3) Cf. supra n° 7 et 477.

(4) N. CATALA-FRANJOU : "La situation des dirigeants..." op. cit.

(5) Cf. supra n° 121.

(6) A. TOUZEAU thèse op. cit. p. 64.

(7) On doit rappeler que le gérant peut être non-associé.

483. A moins que les sommes aient été expressément qualifiées dans les statuts ou dans les décisions d'assemblées, il est difficile de connaître la cause des versements.

Les indices auxquels la jurisprudence recourt sont de deux ordres : d'une part les juges recherchent à quel poste comptable ont été inscrites les sommes versées (la comptabilisation au livre des salaires est, à ce titre, un indice important); d'autre part, ils prennent en considération le statut fiscal des sommes concernées : imposition au titre des valeurs mobilières, des traitements et salaires ... La qualification fiscale s'impose presque toujours. L'incidence sur le statut social du gérant de l'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes en constitue un exemple remarquable.

§ 2 L'incidence de l'option pour la fiscalité des sociétés de personnes sur la qualification de la rémunération

484. La conséquence de l'option de la Société à responsabilité limitée en faveur du régime fiscal des sociétés de personnes est d'imposer la rémunération du gérant dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (1). Il y a assimilation fiscale du gérant à l'entrepreneur individuel. La rémunération n'est plus considérée comme un revenu du travail, mais comme un revenu du capital, sans toutefois relever de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (2).

---

(1) Cf. supra n°301.

(2) Cf. supra n°301.

485. En vertu du principe d'autonomie, le droit fiscal et le droit de la Sécurité sociale donnent chacun à la rémunération une qualification qui leur est propre et qui ne s'impose pas l'une à l'autre. Ce principe reçoit une application rigoureuse en matière fiscale : le Conseil d'Etat a décidé que la qualification donnée par la Sécurité sociale à la rémunération (salaire) est sans influence sur le régime fiscal (1). Inversement, l'imposition de la rémunération du gérant au titre des traitements et salaires, n'obligerait pas la Sécurité sociale à considérer les sommes versées comme la rémunération du travail.

486. La Chambre sociale a cependant adopté un raisonnement différent. Par un arrêt du 27 mai 1970, elle a décidé que le choix en faveur du régime des sociétés de personnes entraîne la non-affiliation au régime général. Il est ainsi mis fin à une jurisprudence contradictoire.

487. Avant 1970, les juridictions inférieures statuaient généralement dans le sens de la non-influence (2). Elles étaient approuvées par la Doctrine (3) et consacraient la thèse du ministre du travail (4). Un arrêt de la Chambre civile du 13 janvier 1965 (5) statua en sens

---

(1) C.E. 13 jan. 1958 : Lamy fiscal n° 2083.

(2) Trib. com. Seine 6 mars 1961 : Bull. inf. soc. 1961 p. 142 n° 108; C.A. Rennes 6 jan. 1964 : Bull. inf. soc. 1964 p. 198 n° 133; note anonyme; C.A. Paris 27 nov. 1968 : D.S. 1969.154.

(3) Note J.M. sous C.A. Paris 27 nov. 1968 op. cit.; note anonyme sous C.A. Rennes 6 jan. 1964 op. cit.

(4) Rép. min. trav. à Frédéric DUPONT : J.O. déb. Ass. nat. 1957 p. 2731; Bull. inf. soc. 1957 n° 141.

(5) Cass. civ. 2 12 jan. 1965 : Bull. civ. II n° 35 p. 23, D. 1965 som. 68.

contraire en matière d'assujettissement aux cotisations d'allocations familiales : une gérante associée d'une Société à responsabilité limitée ayant opté fut considérée comme travailleur indépendant et assujettie de ce fait aux cotisations d'allocations familiales. Bien que considérée comme un arrêt d'espèce (1), cette décision fut invoquée à l'appui du pourvoi sur lequel devait statuer la Chambre sociale le 27 mai 1970 (2).

488. La Cour de Cassation estime que le gérant de la Société à responsabilité limité ayant opté

> "ne reçoit aucun salaire imposable et ne saurait être assujetti au régime général de la Sécurité sociale par application de l'article L.242-8° C.S.S. qui ne déroge pas à l'article L.241 du même code quant à l'exigence d'un salaire".

La doctrine estime qu'il s'agit d'un arrêt de principe.

489. Dans la mesure où elle conduit à une harmonisation du statut fiscal et du statut social du gérant, cette nouvelle jurisprudence est heureuse. Il est hautement souhaitable que le gérant soit considéré simultanément comme salarié ou comme entrepreneur individuel par le droit fiscal et le droit de la Sécurité sociale. Plus généralement cet arrêt confirme

> "une tendance nette en droit positif dans le sens d'une coïncidence plus exacte de la notion de salarié au regard du droit fiscal et de la notion de salarié au regard du droit de la Sécurité sociale" (3).

---

(1) Note J.M. sous C.A. Paris 27 nov. 1968 précitée.

(2) Cass. soc. 27 mai 1970 : D.S. 1971.53; Rev. soc. 1971.41.

(3) J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" : op. cit. n° 310 p. 607.

490. Au fond, le raisonnement de la Cour est plus contestable. En effet, elle conclut que le fait que la rémunération soit considérée fiscalement comme un bénéfice empêche l'affiliation au régime général en application de l'article L.241 C.S.S. qui exige une rémunération. Or, l'option de la Société à responsabilité limitée n' "anéantit" pas la rémunération, elle la disqualifie. La rémunération existe toujours. Est-il besoin de rappeler que l'article L. 241 C.S.S. impose l'affiliation "*"quelle que soit* la nature de la rémunération" ?(1). Ce n'est pas sur le plan de l'existence de la rémunération qu'il convenait de se placer mais sur celui de sa qualification. Il importe peu que celle-ci soit ou non qualifiée de salaire. En rapprochant cette jurisprudence de celle des Chambres réunies du 24 juin 1966 on est fondé à dire qu'

> "il y a illogisme, d'un côté à invoquer l'article L.241 C.S.S. pour en étendre le champ, et d'un autre côté à le restreindre en déformant la lettre et l'esprit dans une seconde phase" (2).

La Chambre sociale paraît avoir été sensible à cette contradiction. Elle a considéré dans une espèce récente (3) que l'imposition d'un dessinateur industriel comme non-salarié (l'arrêt ne précise pas le type de régime fiscal appliqué mais l'on peut penser qu'il s'agit des bénéfices non-commerciaux) ne fait pas obstacle à son affiliation au régime général s'il "est employé dans une société qui exerce sur lui un pouvoir hiérarchique". Aucune raison ne peut justifier la différence de solution selon qu'il s'agit du gérant ou d'une autre personne. Cette jurisprudence discriminatoire porte en elle-même sa propre condamnation. Elle apporte un argument supplémentaire en faveur d'une redéfinition du statut du gérant dont l'enjeu principal porte sur les droits et obligations attachés à la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié.

---

(1) Pierre BEZARD : "S.A.R.L.- Gérance - Organisation - Statut social" : op. cit. n° 168.

(2) Jean GUYENOT : note sous Cass. soc. 27 mai 1970 : Rev. soc. 1971.41.

(3) Cass. soc. 9 oct. 1974 : Bull. civ. V n° 471 p. 442.

TITRE SECOND

LES CONSÉQUENCES ATTACHÉES À LA DISTINCTION ENTRE GÉRANT SALARIÉ ET GÉRANT NON-SALARIÉ

491. Elles occupent une place déterminante dans le statut du gérant de Société à responsabilité limitée.

Si les droits et obligations du gérant salarié étaient identiques à ceux des salariés fiscaux et sociaux en général, il conviendrait de se reporter aux innombrables études consacrées au sujet; la même remarque étant valable pour les gérants non-salariés.

492. Cependant, le gérant est d'abord un dirigeant social. Cette qualité influe sur son statut dans deux sens :

1° La réglementation qui lui est applicable selon la catégorie socio-fiscale à laquelle il est rattaché, connait certains aménagements motivés par les prérogatives particulières dont bénéficient les dirigeants d'entreprise et par le niveau généralement élevé de leur rémunération. Cette constatation s'applique au gérant non-salarié et au gérant salarié mais avec une acuité particulière pour ce dernier.

2° Le statut actuel du gérant de Société à responsabilité limitée est contesté et fait l'objet d'une double critique. Selon une première tendance, on juge qu'il est inadmissible d'accorder à un dirigeant social les avantages du salariat. Selon une deuxième tendance, le moment est venu d'accorder à tous les dirigeants le statut de salarié. Une telle

décision irait dans le sens de l'extension actuelle du salariat fiscal et social à des catégories de plus en plus étendues de personnes.

On ne manquera donc pas de souligner le particularisme des droits et obligations du gérant salarié (chapitre premier) et du gérant non-salarié (chapitre second) ainsi que les réflexions dont ils sont l'objet.

CHAPITRE PREMIER

LES DROITS ET OBLIGATIONS DU GÉRANT SALARIÉ

493. De l'analyse des différents droits et obligations qui concernent le gérant salarié, il ressort que l'antagonisme entre le statut de gérant salarié et de gérant non-salarié n'est pas aussi marqué qu'on a voulu l'affirmer. Les multiples dispositions qui prennent en considération la qualité de dirigeant social atténuent les avantages résultant du salariat.

Il est nécessaire en outre, de préciser qu'au regard du droit social, les droits, au sens de prérogatives, dont bénéficie le gérant salarié sont plus importants que les obligations qui pèsent sur lui. L'enjeu de la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié concerne principalement les prestations, donc les droits accordés au salarié social. En tout cas, les praticiens perçoivent la question sous cet angle (1). Au plan fiscal, le statut de gérant salarié ne comporte

---

(1) Toutefois, il a déjà été dit qu'au début de l'application du régime général de Sécurité sociale, les gérants attachaient une importance plus grande à la charge représentée par les cotisations : J. BURGARD: "Séc. soc. et dirigeants de sociétés" : op. cit.; HANUS : thèse op. cit. p. 1; A.N.S.A.R.L. : Bull. LA S.A.R.L. 4 oct. 1949 p. 16.

pas, *stricto sensu*, de droits. Il n'existe que des obligations concernant l'imposition de la rémunération. Cependant, on peut formuler la question différemment, à l'instar de la pratique : en appréciant les régimes fiscaux applicables au gérant selon qu'il est salarié ou non, les obligations fiscales du gérant salarié apparaissent comme un avantage. Ces considérations sont importantes car il est au moins aussi nécessaire de connaître le contenu des droits et obligations sociaux (section première) et des obligations fiscales (section deuxième), que la manière dont ils sont perçus par ceux à qui ils s'adressent.

SECTION PREMIERE : LES DROITS ET OBLIGATIONS DE SECURITE SOCIALE

494. La notion de Sécurité sociale est susceptible de deux définitions différentes (1); elle peut être strictement limitée aux institutions et au droit crés par les Ordonnances de 1945 et les textes subséquents (2); on peut aussi lui donner un sens plus extensif que nous retiendrons ici. La Sécurité sociale serait alors "un ensemble d'efforts, une certaine entreprise sociale" (3) qui englobe toutes les dispositions destinées à accroître la sécurité des individus dans la société. Cette dernière définition implique non seulement l'analyse du statut du gérant de Société à responsabilité limitée au regard du régime général de Sécurité sociale (4), mais aussi de la situation dans laquelle il peut

---

(1) J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" : op. cit.; E. MODLINSKY : "La Sécurité sociale, une idée ou une institution juridique" , Dr. soc. 1969.288.

(2) J.-J. DUPEYROUX : op. cit. n° 2 p. 5.

(3) J.-J. DUPEYROUX : op. cit. n° 2 p. 6.

(4) Qui inclut la branche maladie, maternité, invalidité, décès, la branche accidents du travail et la branche prestations familiales.

se trouver au regard des efforts complémentaires (1) au premier rang desquels figure le régime complémentaire des cadres.

495. Les droits et obligations du gérant salarié sont identiques à ceux auxquels peut prétendre tout salarié. Ils ne possèdent aucun caractère spécifique en relation avec la nature de la fonction exercée. Il en est ainsi en ce qui concerne la branche "assurances-maladie-invalidité-maternité-vieillesse et décès" ainsi que de la branche "accidents du travail" et "prestations familiales" (2).

496. La fonction de dirigeant social est cependant susceptible de faire bénéficier le gérant du régime complémentaire des cadres. L'étroite complémentarité de ce régime avec le régime général commande qu'il y soit fait allusion.

§ 1 L'affiliation du gérant au régime de retraite complémentaire des cadres

497. L'article 4 modifié de la Convention Collective du 14 mars 1947 instituant un régime complémentaire de retraite des cadres, dispose que celui-ci est applicable aux dirigeants de sociétés en raison des

---

(1) J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" : op. cit. n° 392 p. 897.

(2) Les cotisations du gérant seront notamment précomptées par la société.

"fonctions de direction" dont ils sont investis (1). Cette applicabilité est toutefois conditionnée par l'attribution de la qualité de salarié selon les règles des articles L.241 et L.242 C.S.S. Le gérant doit par conséquent être minoritaire et rémunéré.

498. La notion de "fonctions de direction" mérite qu'on lui apporte quelques éclaircissements. La Chambre sociale de la Cour de Cassation (2) a été appelée à en donner une définition précise (3) :

> "est cadre l'agent qui bénéficie pour l'exécution de son travail d'une entière liberté, sans contrôle, qui dirige un personnel important et varié sous ses ordres et qui reçoit un salaire important".

Ces différentes conditions sont cumulatives et non alternatives.

499. M. Gérard Lyon-Caen (4) classe les cadres en trois catégories :

> "De même qu'il y a des immeubles par nature, par destination, par l'objet auquel ils s'appliquent, par déclaration, - il y a

---

(1) Bibliographie sommaire concernant le régime complémentaire des cadres : - "la retraite des cadres" : C. PEIGNOT 1954 édit. T.F.S.; - H.LION : "Régime de retraite et de prévoyance des cadres" Sirey 1955; - "Les régimes complémentaires de retraites en France" : Rev. inter. trav. Vol. L.XXVI n° 4 oct. 1957; - Yvon MARTIN : "Le régime des cadres, dix années de fonctionnement" : Dr. soc. sept. oct. 1958, jan. 1959; - F. NETTER : "La Sécurité sociale et les régimes complémentaires" : Rev. fr. trav. : oct. 1959 : - G. LYON-CAEN : "Les cadres" D. 1961 chron. XXI; - J. DOUBLET : "Les régimes complémentaires" Dr. soc. n° spécial août-sept. 1962; - R. BARBET-MASSIN : "Le régime de retraite des cadres" édit. Delmas 1966.

(2) Un arrêt de la Cour d'appel de Paris a nettement affirmé "qu'il appartient à la jurisprudence de définir ce que l'on entend par cadre" : C.A. Paris 26 jan. 1961 : G.P. 19-21 avr. 1961.

(3) Cass. soc. 12 juin 1968 : inf. chef d'entr. 1968.825.

(4) Note précitée au D. 1961 : "Les cadres".

> toutes sortes de cadres : "par nature", "par titre", "par la rémunération qu'ils perçoivent", "par déclaration ou volonté des parties", sans parler des cadres "par assimilation" ".

Cette classification n'est pas un exercice intellectuel gratuit. Chaque type de cadre répond à une définition précise à laquelle il est indispensable de se référer pour savoir si un salarié peut être considéré ou non comme cadre.

Bien que la Convention Collective du 14 mars 1947 range les dirigeants de sociétés parmi les cadres par assimilation, le Professeur Lyon-Caen estime que ce sont en réalité des cadres par nature (1). Le débat est d'importance : selon que l'on qualifie le gérant de Société à responsabilité limitée de "cadre par nature", de "cadre par assimilation", ou même de "cadre par la rémunération qu'il perçoit", les conditions de l'application du régime seront plus ou moins aisément réunies.

La qualification de cadre par assimilation est suggérée par les textes et ne rencontre aucune difficulté d'application. Il semble que ce soit à elle que se réfèrent les Caisses complémentaires. Tout porte donc à ce que nous la retenions.

Il est évident toutefois que la nature de la fonction exercée par le gérant incite aussi à le considérer comme cadre par nature : en tant que dirigeant d'entreprise, le gérant est investi d'un pouvoir de commandement qu'il exerce selon la jurisprudence "sur un personnel important et varié sous ses ordres" (2). Cependant un problème pourrait se

---

(1) Cf. aussi Yvon MARTIN : "Le régime des cadres, dix années de fonctionnement" : op. cit. p. 494.

(2) Cf. arrêt 12 juin 1968 précité.

poser : peut-on considérer comme cadre le gérant d'une petite société familiale ou seul le conjoint travaille comme salarié ? La réponse est certainement négative.

Une troisième possibilité s'offre alors : admettre le gérant comme étant "un cadre par la rémunération qu'il perçoit". La thèse est séduisante mais ne résiste pas plus à l'analyse que la précédente. Les dirigeants de sociétés reçoivent généralement des émoluments élevés dépassant les indices retenus par la Convention ainsi que le plafond de Sécurité sociale (1). Une jurisprudence récente (2) invite cependant à la prudence. Il a été décidé que

> "l'agent qui exerce des fonctions de cadre selon la classification applicable à sa profession doit bénéficier du régime même s'il ne perçoit qu'un salaire dépassant de peu, OU NE DEPASSANT PAS, le plafond de Sécurité sociale" (3).

Par conséquent le niveau de la rémunération n'est pas un critère décisif et il est plus sage de considérer le gérant comme un "cadre par assimilation", cette assimilation étant - normalement - justifiée par la fonction d'autorité exercée et le niveau de la rémunération perçue.

500. La complémentarité du régime de retraite des cadres par rapport au régime général suppose, on le sait, que le gérant soit considéré comme salarié par ce dernier. On trouve une application intéressante de cette règle lorsque la Société à responsabilité limitée a opté pour

---

(1) Fixé actuellement à 3.160.- : D. n° 75.1271 du 29 déc. 1975 : J.O. 30 déc. 1975 p. 13.326, D. 1976 lég. p. 37.

(2) Cass. soc. 7 mai 1969 : Bull. civ. V n° 276 p. 246.

(3) Lorsque le gérant exerce gratuitement ses fonctions, il ne peut être affilié au régime général. Par conséquent il est exclut du régime des cadres.

le régime fiscal des sociétés de personnes. En vertu de cette option, la rémunération se trouve fiscalement disqualifiée. Elle n'est plus considérée comme un salaire (1). Cette disqualification rejaillit sur l'affiliation au régime général de Sécurité sociale : le gérant, n'est plus considéré comme un salarié au regard des articles L.241 et L.242 C.S.S., fût-il minoritaire (2). Par conséquent, le bénéfice du régime de retraite complémentaire doit lui être refusé.

501. Cette solution est conforme à la nature même du régime des cadres, c'est-à-dire son caractère complémentaire. Elle s'explique aussi par les dispositions particulières de la Convention du 14 mars 1947. En effet, aux termes de son article 5, les cotisations de retraite et de prévoyance sont calculées sur la rémunération brute servant de base à la déclaration des traitements et salaires fournie chaque année par l'employeur à l'administration des Contributions directes en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu. En cas d'option, la rémunération du gérant ne figure pas en tant que traitement ou salaire sur cette déclaration. Il y a donc deux obstacles à l'affiliation du gérant au régime des cadres dans cette hypothèse. L'un touche au fond même du droit, tandis que l'autre apparaît comme un simple obstacle matériel. Selon une doctrine constante et bien établie, l'Administration s'est ralliée à cette thèse en arguant de l'obstacle fiscal (3).

---

(1) Cf. supra n° 301

(2) Cf. supra n° 486 et 488.

(3) Rép. min. J.O. déb. Ass. nat. 23 jan. 1965, 6 mars 1965, 25 juin 1965, 6 nov. 1965 p. 4416, 16 fév. 1974 : Quest. Séc. soc. n° 3 mars 1974 p. 40; Lamy social n° 1392 p. 899.

502. Lorsque le bénéfice du régime de retraite complémentaire des cadres a été accordé au gérant, son application ne soulève guère de difficultés. Le gérant doit cotiser à raison de huit pour cent sur son salaire dont six pour cent à la charge de l'employeur et deux pour cent à sa propre charge. Ce dernier montant fait l'objet d'un précompte par la société. En vertu d'un accord intervenant dans le cadre de l'entreprise ou dans un cadre professionnel, cette cotisation de base peut être augmentée d'une cotisation supplémentaire également partagée entre l'employeur et l'intéressé, sans toutefois que le montant total de la cotisation affectée au régime de retraite par répartition puisse atteindre seize pour cent (1).

503. Des difficultés éventuelles auraient pu naître quant à la prise en compte des périodes de gérance antérieures à l'ordonnance du 7 janvier 1959. En effet, il est des cas où l'ordonnance de 1959 permet de qualifier de minoritaire pour la période antérieure à 1959, des gérants qui n'avaient pas, à l'époque, la qualité de salarié. Or, il résulte des dispositions prises par l'A.G.I.R.C. (2), que des versements rétroactifs de cotisations peuvent être opérés selon certaines modalités (3). Ainsi un gérant minoritaire et rémunéré au vu des dispositions de l'Ordonnance de 1959 et qui n'aurait pas été considéré comme salarié jusqu'en 1959, peut accroître son capital de points de retraite de cadre en cotisant rétroactivement pour cette période.

504. En ce qui concerne les périodes de gérance antérieures au 1er avril 1947, date d'entrée en application du régime général, le gérant a pu les faire valider gratuitement sous réserve que la période d'emploi

---

(1) J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" : op. cit. n° 402 p. 919.

(2) Association générale des Institutions de Retraite des Cadres.

(3) Note d'information S.G. 1er fév. 1973 : "Le régime social des gérants de S.A.R.L." op. cit.

ne soit pas exclusivement antérieure à cette date et que les cotisations dues au titre des services postérieurs aient été intégralement réglées.

505. Le gérant n'est pas, cependant, totalement assimilé à un cadre en application du régime créé en 1947. L'ambiguïté de l'assimilation du gérant à la catégorie des salariés, fût-il cadre, explique une disposition particulière édictée en matière de non-recouvrement des cotisations (1).

Celles-ci, conformément à la règle générale, sont assises sur les rémunérations déclarées fiscalement comme des salaires. Alors que les cadres "de droit commun" sont assurés de l'inscription à leur compte des points correspondants aux cotisations tant patronales que personnelles du moment qu'ils peuvent apporter la preuve qu'ils ont subi le précompte de leur part personnelle, les gérants sont exclus de cette clause de sauvegarde. Ils ne bénéficient d'attribution de points qu'à concurrence des cotisations effectivement versées, subissant éventuellement les conséquences de la responsabilité qui leur incombait dans la mauvaise gestion de la société.

La persistance du dirigeant d'entreprise-employeur à côté du salarié se retrouve dans diverses dispositions limitant les avantages propres au salariat. Il ne s'agit plus d'aménager le régime des salariés lorsqu'il est applicable au gérant, mais d'y déroger purement et simplement.

---

(1) A.G.I.R.C. note d'information SG 7 du 1er fév. 1973 : "Les gérants de S.A.R.L.".

§ 2 Les limites apportées à l'assimilation au salariat

506. Deux mécanismes très différents dans leur fonctionnement, mais procédant d'une même idée, restreignent sérieusement l'intérêt de l'assimilation du gérant au salariat.

L'exclusion du gérant salarié du bénéfice de l'assurance-chômage ainsi que l'institution d'une contribution sociale de solidarité à sa charge, s'inspirent en effet de deux méthodes différentes. En excluant le gérant de l'assurance-chômage, le législateur (ou les parties contractantes lorsqu'il s'agit d'une Convention Collective) pose une limite tenant à la notion même de salarié. La contribution sociale de solidarité s'analyse par contre, comme une pénalisation financière destinée à compenser les avantages du salariat jugés excessifs lorsqu'ils bénéficient à un dirigeant social.

A. L'assurance contre le chômage.

507. Il n'est guère besoin de souligner l'intérêt qu'il peut y avoir pour le gérant à bénéficier d'une assurance contre le chômage. La vulnérabilité des sociétés à responsabilité limitée due à l'insuffisance de leur assise financière, notamment de leurs fonds propres, est notoire. Les exemples de cessation de paiements des sociétés à responsabilité limitée, et par conséquent la perte d'emploi qui résulte pour le gérant, en cas de crise économique sont fréquents.

508. A cette considération économique, il faut ajouter que la loi du 24 juillet 1966, en facilitant la révocation des gérants, a limité l'inamovibilité de fait dont ils bénéficiaient sous le régime antérieur de la loi du 7 mars 1925 (1).

---

(1) Cf. Claude CHAMPAUD : chronique précitée sur "la situation des dirigeants de famille depuis 1966".

Il y a donc là une série de causes créant une menace de "chômage" pour le gérant.

509. En bénéficiant du statut de salarié social, le gérant pourrait, à priori, prétendre au bénéfice du régime d'assurance créé en 1958 et géré par l'U.N.E.D.I.C. Cependant, cette institution, approuvée par les juges, a toujours refusé ce raisonnement. Plusieurs circulaires de l'U.N.E.D.I.C. (1) dont les éléments ont été refondus dans celle du 26 mars 1970 (2), sont venues préciser la doctrine en la matière. De leur lecture, il ressort que la préoccupation principale de l'U.N.E.D.I.C. est de ne protéger que les personnes dont la position subordonnée ne prête pas à discussion.

510. Compte-tenu de cette préoccupation, l'U.N.E.D.I.C. a rédigé et envoie aux sociétés à responsabilité limitée lui posant la question de l'obligation de cotiser et du droit aux allocations pour le gérant, une notice. Celle-ci spécifie que

> "ce n'est que dans les cas extrêmement rares de cumul du mandat social avec un emploi de salarié et exclusivement au titre du contrat de travail correspondant à cet emploi, qu'ils peuvent participer au régime d'assurance-chômage".

Il est précisé que le gérant associé minoritaire peut bénéficier du régime d'assurance-chômage à condition d'apporter la preuve qu'il est lié à la société par un contrat de travail qui

> "doit correspondre à l'exercice de fonctions techniques absolument distinctes des fonctions de mandataire et plaçant les

---

(1) Circ. n° 69.12 du 12 mai 1969 : Bull. inf. soc. 1969 n° 126 p. 329; circ. n° 69.21 du 24 juil. 1969 : Bull. inf. soc. 1969 n° 186 p. 559.

(2) Circ.n° 70.06 du 26 mars 1970 : B. AMIEL : "Le statut social du gérant de S.A.R.L." op. cit.

titulaires exactement dans la situation d'un salarié, c'est-à-dire dans l'état de subordination".

511. Quant aux gérants non-associés, ils sont considérés comme des mandataires salariés. Ils peuvent néanmoins, du fait des fonctions techniques qu'ils occupent dans la société , être également liés à celle-ci par un contrat de travail. En ce cas et à ce titre, ils participent au régime d'assurance.

512. Pour assurer la stricte application de ces principes, chaque A.S.S.E.D.I.C. a reçu pour instruction de se faire communiquer le texte du contrat de travail de chaque intéressé avant de l'admettre comme cotisant et de ne prendre une décision quant au versement des indemnités que sous réserve d'être à même de rechercher si la cessation d'activité provient de la rupture d'un contrat de travail ou de la révocation.

513. La jurisprudence ne semble guère s'orienter vers une moindre sévérité. Un arrêt de la Cour d'appel de Lyon (1) a décidé que le fait qu'un individu se fasse considérer comme chef de service employé dans une société à responsabilité limitée dont les gérants sont sa femme et son fils, alors même que l'activité de la société est quasiment nulle et que l'intéressé ne reçoit aucun ordre desdits co-gérants, ne peut créer les véritables conditions de l'existence d'un contrat de travail. En conséquence de quoi, l'absence d'un tel contrat ne peut permettre d'obtenir les allocations de chômage servies par l'U.N.E.D.I.C.

514. Cette solution s'explique fort aisément. D'une part, la philosophie générale de l'institution de l'assurance-chômage postule selon une préoccupation traditionnelle des systèmes d'assistance, que

---

(1) C.A. Lyon 7 déc. 1972 : G.P. 3 avr. 1972, Bull. U.N.E.D.I.C. n° 42 1972 p. 12.

cette protection ne doit viser que la classe sociale des salariés en raison de sa vulnérabilité particulière à certains risques (1).

D'autre part, la notion de salarié à laquelle il est fait appel ici est indépendante de celle des articles L. 241 et L. 242 C.S.S. (2) bien que l'assurance chômage fasse partie de la notion large de Sécurité sociale dont la détermination des bénéficiaires repose principalement sur ces articles. Seul le salarié, au sens précis que lui donne le droit du travail, c'est-à-dire le titulaire d'un contrat du travail, est appelé à bénéficier d'une indemnisation en cas de chômage (3).

515. La plus grande vulnérabilité des salariés par rapport aux mandataires sociaux mérite d'être discutée. Depuis que le droit positif a sensiblement accru les obstacles au licenciement des salariés et réduit les incidences pécuniaires de la perte d'emploi par une indemnisation plus étendue, il n'est pas évident que les gérants soient moins vulnérables (4). Les gérants sont révocables *ad nutum* et ce n'est que

---

(1) J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" : op. cit. n° 419 p. 966.

(2) Lamy social n° 2156.

(3) Jacques DELPY : "Sécurité sociale" : article. Jurisel. droit du travail, fasc. 35-1 n° 36 et 38 p. 8.

La Jurisprudence a toujours considéré que le gérant était lié à la société par un contrat de mandat qui excluait l'application des règles propres au louage de services (ex. : non-application des articles 1253 C.civ. et 50 livre 1 C. trav. relatifs à la compensation : Cass. civ. 9 juil. 1941 : S. 1942.1.6; exclusion de la prescription de six mois en matière de salaires : Cass. com. 19 juil. 1965 : J.C.P. 1966.II.14.895 note J.R., D. 1965.166, Rev. soc. 1965.415; incompétence des conseils de prudhommes pour les litiges entre le gérant et la société : Cass. soc. 13 oct. 1965 : J.C.P. 1966.II.9.380).

(4) "Le droit du travail a donné des droits au salarié licencié en même temps que le droit commercial diminuait les garanties du mandataire social" Bernard ALLIBERT : "La pluralité de gérants dans les S.A.R.L." : op. cit. n° 58 p. 632.

lorsque la décision les révoquant est entâchée d'abus (absence de justes motifs) qu'elle ouvre droit à indemnisation (1).

516. Ce hiatus entre l'évolution récente du droit et le recours aux principes classiques s'explique par une raison simple : c'est l'inégalité des revenus, concept économique et non juridique, qui justifie l'exclusion du gérant salarié de l'assurance-chômage. L'avantage financier généralement attaché à la qualité de gérant a incité le législateur à limiter les avantages du salariat à son égard. Il justifie en outre une contribution plus importante du gérant en matière de cotisations; ce que réalise la contribution sociale de solidarité.

B. La contribution sociale de solidarité.

517. En tant que charge personnelle pesant sur le gérant, la contribution sociale de solidarité ne relève plus du droit positif depuis 1970 (2). Cependant, dans ces mécanismes et dans sa finalité, l'obligation qu'elle a instituée mérite qu'on y prête quelque attention On aurait tord, en effet, de considérer qu'il ne s'agit là que d'une disposition exceptionnelle. Elle ne fait, d'une part, qu'imiter une institution déjà existante : la cotisation subséquente (3); on remarque d'autre part, au gré de circonstances conjoncturelles, que le législateur n'hésite pas à créer une nouvelle cotisation destinée à pénaliser les dirigeants sociaux lorsque ceux-ci bénéficient du salariat social.

---

(1) Cf. supra n° 92 ad notam.

(2) L. n° 70-13 du 3 jan. 1970 : J.O. lois et décrets 6 jan. 1970; J.C.P. 1970.III.36.237; Daniel LAROCHE : "La contribution sociale de solidarité et son nouveau régime"Rev. banque 1973.54.

(3) Cf. infra n° 575.

A ce titre, la contribution sociale de solidarité par les mécanismes qu'elle met en œuvre , appartient à l'arsenal juridique classique.

518. Créé par l'ordonnance n° 67.828 du 23 septembre 1967, la contribution sociale de solidarité vise principalement à accroître les ressources des régimes d'assurance-vieillesse des professions industrielles et commerciales (1). Les difficultés financières que connaissent ces régimes sont imputables à trois causes principales : leur situation démographique défavorable (vieillissement des cotisants), la concentration industrielle qui fait disparaître les entrepreneurs individuels et surtout le glissement accéléré des dirigeants sociaux vers le salariat social.

519. Ainsi, aux termes de l'article 21 de l'ordonnance précitée, le législateur a-t-il décidé que tout dirigeant de société qui requiert à partir du 1er janvier 1968 son inscription au registre du commerce en qualité de gérant répondant aux conditions de l'article L.242-8° C.S.S. (c'est-à-dire assimilé à un salarié), était tenu de verser une contribution à la Caisse de l'organisation autonome des travailleurs non-salariés des professions non-agricoles dont relève l'activité professionnelle de la société. L'Administration estimait qu'elle était due même par un gérant minoritaire non-rémunéré (2). Enfin, l'article 2 du décret du 22 décembre 1967 (3) précise que cette contribution n'est

---

(1) G. BING : "Contribution sociale de solidarité et taxe d'entr'aide. Modification de la réglementation" : Quest. Séc. soc. 1974 p. 144.

(2) Rép. min. n° 3253 : J.O. déb. Ass. nat. 22 fév. 1969 p. 437 : Solution contraire aux textes puisque le gérant non-rémunéré ne peut relever de l'article L.242-8° C.S.S.

(3) J.O. L. et déc. 30 déc.1967.

génératrice d'aucun droit dans les régimes d'assurance-vieillesse des travailleurs non-salariés. Il s'agit donc bien de pénaliser les gérants minoritaires du seul fait de leur appartenance au régime des salariés (1).

520. La contribution sociale de solidarité a été réformée en 1970. Depuis cette date, elle est à la charge des sociétés. De ce fait les gérants n'ont eu à la payer qu'en 1968 et 1969.

On remarque enfin que cette disposition s'apparente beaucoup à un prélèvement fiscal qui, par nature, ne comporte pas de contre-partie.

---

(1) A. TOUZEAU : thèse op. cit. p. 143-144; J.-Ch. SERNA et Ch. BENOIT : "Le dispositif d'orientation du commerce et de l'artisanat" op. cit. n° 67.

SECTION DEUXIEME : LES DROITS ET OBLIGATIONS FISCAUX

521. L'assimilation du gérant minoritaire à la catégorie fiscale des salariés fait l'objet de nombreuses critiques. De nombreuses propositions visent à exclure le gérant du bénéfice du salariat fiscal.

Pour mesurer la valeur des arguments en présence ainsi que l'impact réel d'une éventuelle réforme, il est important de relever les multiples dispositions par lesquelles le droit positif limite l'assimilation pure et simple du gérant au salariat fiscal.

§ 1 Les obligations fiscales du gérant salarié en droit positif

522. Le gérant salarié relève à raison de sa rémunération de l'imposition propre aux traitements et salaires (1). Cette assimilation

---

(1) La rémunération comprend les tantièmes alloués au gérant (Albert TOUZEAU : thèse précitée p. 123).
Cependant, avant la réforme fiscale du 9 déc. 1948, le Conseil d'Etat avait tendance à considérer ceux-ci comme des distributions de bénéfices sociaux alors même que le gérant était minoritaire. Cette solution prévalait notamment lorsque ces sommes étaient attribuées "après clôture du bilan" : C.E. 23 déc. 1932 : R.O. 5989; C.E. 27 mars 1939 : R.O. 184.

à un salaire fiscal est très avantageuse. Elle l'autorise à effectuer une déduction de dix pour cent pour frais professionnels et une réfraction supplémentaire de vingt pour cent. Son salaire ne sera ainsi imposé qu'à concurrence de 72 pour cent de son montant brut.

523. Différentes dispositions du Code Général des Impôts viennent atténuer l'ampleur du privilège ainsi concédé. Elles prennent en considération la nature particulière de la fonction du gérant. L'une d'entre elles ne répond pas précisément à cette préoccupation, mais, elle est appelée à jouer fréquemment. Il s'agit de la suppression à partir d'un certain niveau de rémunération de la réfraction de vingt pour cent (1).

524. Les dispositions particulières auxquelles on doit se référer concernent d'une part la limitation à l'assimilation au salariat apportée par la théorie des rémunérations excessives et, d'autre part, la réglementation concernant les frais professionnels (allocations forfaitaires pour frais allouées aux dirigeants et déductions fiscales accordées pour ces mêmes frais).

525. Ces différentes règles ne sont pas spécifiques au gérant de société à responsabilité limitée. Elles s'appliquent à tous les dirigeants On remarque toutefois un abondant contentieux le concernant.

---

(1) Jusqu'en 1975, il y avait simple limitation à dix pour cent de la réfraction. La loi de finance pour 1976 a décidé de la supprimer totalement pour les revenus supérieurs à 350.000.- francs par an.

Selon M.R. BLANCHER ("loi de finance : dispositions fiscales" : article in G.P. 27-28 fév. 1976 doctr. p. 2), cette suppression intervient à partir d'une rémunération mensuelle de 28.330.- francs par mois ce qui correspond au salaire d'un dirigeant "d'une entreprise importante, mais pas d'une grande entreprise". L'auteur critique cette mesure au motif qu'elle créerait deux catégories de contribuables salariés et serait pour cette raison anti-constitutionnelle.

526. Elles ne sont pas non plus, a fortiori, spécifiques au gérant salarié. Cependant, elles ont une incidence pratique moins importante pour le gérant non-salarié imposé selon les règles de l'article 62 C.G.I. L'imposition de la partie de la rémunération jugée excessive au titre des revenus mobiliers est sans influence sur le montant de l'impôt à payer (1). En matière de remboursement de frais, la déduction forfaitaire de dix pour cent n'ayant pas vocation à s'appliquer, aucune interférence n'est possible avec la déduction pour frais réels justifiés (2).

A. L'imposition des rémunérations excessives.

527. Les rémunérations versées à un dirigeant de société, comme d'ailleurs à toute personne apportant son concours à l'entreprise, ne sont fiscalement considérées comme telles que si elles sont en rapport avec l'importance des services rendus (3). Les procédures auxquelles est soumise l'Administration en cas de désaccord n'appliquent pas de mécanismes particuliers (4). Il faut toutefois signaler que les rémunérations excessives peuvent entraîner, lorsqu'elles sont constatées, des

---

(1) S'y ajoute le fait que le gérant salarié sera tenté, plus que le gérant non-salarié de s'attribuer des salaires importants, l'imposition leur étant plus favorable : René et Jean SAVATIER et Jean-Marie LELOUP : "Droit des affaires" collect. Administration des entreprises. Sirey édit. Paris 1970 n° 173 p. 107.

(2) Cf. infra n° 583. La rémunération excessive peut constituer en outre, par application du droit des sociétés, un abus de biens sociaux : G. VUILLERMET : "Droit des sociétés commerciales. Nouvelle législation". Dunod Paris 1969 p. 600.

(3) L'Administration tente ainsi d'éviter la réduction abusive des marges bénéficiaires au détriment des possibilités d'autofinancement et du fisc : conclusions DUFOUR sous C.E. 3 juil. 1970 : J.C.P. 1971. C.I. 10.206.

(4) Cf. notamment : "Le statut des dirigeants de sociétés" op. cit. Rev. fid. n° 287-291 p. 99-104. "Rémunérations des gérants maj. de S.A.R.L." Michel ROLLAND op. cit. n° 127-134.

redressements d'imposition tant à l'égard de la société versante qu'à l'égard du gérant bénéficiaire. Le Conseil d'Etat en a conclu que deux procédures distinctes doivent, le cas échéant, être suivies, pour ce qui est de la société d'une part, et du dirigeant, d'autre part (1).

1. L'appréciation du caractère normal ou excessif de la rémunération.

528. Elle demande la mise en œuvre de plusieurs critères. Pour être jugée normale, la rémunération doit correspondre à des fonctions effectives; elle doit être en rapport avec les services rendus; et, depuis 1971, l'Administration semble avoir ajouté un troisième critère : la rémunération doit résulter d'un engagement formel de la société.

529. Le caractère effectif des fonctions rémunérées repose sur l'analyse du pouvoir exercé par le gérant (2). Il dépend essentiellement de circonstances de fait (3) et doit en réalité être considéré comme un préalable à l'appréciation du caractère normal ou excessif de la rémunération.

530. En exerçant son contrôle sur ce dernier caractère, l'Administration n'est pas appelée à dire le droit, mais à apprécier une situation

---

(1) C.E. 8 mars 1961 req. n° 49.199 : Bull. Contr. dir. Dupont 1961 p. 55; Rev. imp. 13788; C.E. 8 nov. 1967, 20 mars 1968, 15 mai 1968, 29 oct. 1969; arrêts cités Lamy fiscal n° 3227 p. 285; C.E. 17 déc. 1969 req. n° 77.289 : B.O.5.I-2-70 et 13.O-4.70; C.E. 11 déc. 1974 req. n° 88.347 et 89.206 : Rev. fid. n° 564 p. 99 n° 287; C.E. 3 juil. 1970 req. n° 72.769 ibidem.

(2) Cf. supra n° 102 à 104.

(3) Instr. min. du 22 mars 1967 n° 69.

de fait. Dans ces conditions, les normes que la rémunération versée au gérant salarié doit respecter pour être valablement considérée du point de vue fiscal comme la rétribution d'un travail, ne peuvent être dégagées que par référence à la jurisprudence.

531. Celle-ci prend en considération le taux de rémunération généralement servi dans les entreprises similaires de la région (1). La rémunération est jugée excessive lorsqu'elle dépasse le niveau moyen des rémunérations allouées pour une fonction identique dans des entreprises de même type.

532. L'utilisation de cet élément soulève le problème très délicat du secret professionnel. En effet, la communication au contribuable de termes de comparaison précis ne doit pas être susceptible de révéler l'identité des tiers ainsi que l'étendue de leurs bénéfices (2).

533. L'Administration apprécie en outre l'importance de l'entreprise sociale : taille de l'entreprise, chiffre d'affaires, bénéfices déclarés, effectif et rémunérations du personnel employé (3).

---

(1) C.E. 10 juil. 1957 req. n° 32.403 : B.O.C.D. 1957.II.245; C.E. 18 fév. 1970 req. n° 75.405, 5 mai 1971 req. 89.375, 19 mars 1975 req. 81.859 : Rev. fid. n° 567 p. 92 n° 264.

(2) Note du 3 nov. 1960 : B.O.C.D. 1960.III.298; cf. aussi Rev. fid. n° 567 p. 100 n° 291.

(3) C.E. 10 juil. 1957. req. n° 32.403 : B.O.C.D. 1957.II.245; C.E. 9 mai 1958 req. n° 38.976 : B.O.C.D. 1958.II.615.

534. La comparaison entre la rémunération et l'action du gérant se fait à deux niveaux. Sur le plan purement quantitatif, le montant de la rémunération doit être en rapport avec le rôle assumé par le gérant dans la marche de l'affaire. Ainsi, ont été considérées comme excessives les rémunérations allouées à deux gérants qui étaient assistés d'un personnel technique et administratif important et qui, de plus, exerçaient de nombreuses autres activités (1). Le Conseil d'Etat ne limite pas cependant, son appréciation au plan strictement quantitatif (2). Selon une jurisprudence récente, il apprécie aussi l'efficacité de l'action du gérant. Cette tendance nouvelle est éminemment critiquable car elle consiste purement et simplement en un interventionnisme des juges dans la gestion des sociétés. Ainsi, le Conseil d'Etat a admis le caractère normal des rémunérations après avoir constaté que la société avait développé sa production et son chiffre d'affaires (3).

535. Cette immixtion des juges se manifeste enfin par l'apparition, à côté des critères de l'effectivité des fonctions et de la comparaison avec les services rendus, de la condition selon laquelle la rémunération doit résulter d'un engagement formel de la société. L'existence de cette nouvelle condition ne peut être établie de manière certaine. Les décisions du Conseil d'Etat ne sont pas assez explicites (4).

---

(1) C.E. 17 fév. 1965 req. n° 62.396 : Rev. fid. n° 567 p. 93 n° 268. Cf. aussi : C.E. 23 jan. 1970 : req. n° 75.855 ibidem : rémunération jugée excessive d'un gérant secondé dans sa tâche par sa femme rémunérée elle aussi par la société.

(2) Comparaison entre "la quantité de travail fournie et la quantité de rémunération servie".

(3) C.E. 4 juin 1968 req. n° 37.174 et 37.175 : B.O.C.D. 1959.II.701; C.E. 19 jan. 1968 req. n° 69.689 18 fév. 1970, 9 juil. 1971, 21 jan. 1972 : Rev. fid. n° 567 p. 94 n° 270; C.E. 23 déc. 1970 : D. 1971.459 note Tixier.
En sens contraire : C.E. 11 déc. 1974 req. n° 88.347 et 89.206 ibidem.

(4) Elles ont, en effet, toujours été déterminées par des circonstances de fait particulières : C.E. 5 mars 1969 req. n° 73.875 : B.O.C.D. 1969.II.4500; C.E. 6 oct. 1969 : req. n° 73.500 : B.O.C.D. 1969. II.4662.

Par contre, l'Administration a très clairement fixé sa doctrine (1). Elle estime en effet que

> "si dans la plupart des cas le droit à rétribution est reconnu aux dirigeants par les statuts, le montant de leur rémunération doit, comme pour les dépenses ordinaires de personnel, être fixé d'un commun accord entre les parties afin d'établir la créance des bénéficiaires sur l'entreprise et la réalité de la dette de cette dernière".

Par application de cette règle, l'Administration refuse de considérer comme normale l'augmentation consentie au gérant dès lors que

> "pour un exercice déterminé, il n'est pas établi que cette augmentation résulte d'un engagement formel de la société".

536. Au vu des trois conditions ainsi définies, l'Administration va apprécier le caractère normal ou excessif de la rémunération. Lorsque celle-ci est jugée normale, le gérant bénéficiera du régime d'imposition des traitements et salaires pour son intégralité. Par contre, lorsque la rémunération est estimée excessive, seule une partie sera imposée comme un salaire. Le sort de l'autre sera déterminé par la qualification nouvelle que lui donnera le droit fiscal.

2. Le sort de la rémunération excessive.

537. Envisagée du point de vue de la société versante, la fraction jugée excessive est réintégrée dans le bénéfice imposable. Lorsqu'il y a déficit reportable, elle vient en déduction de ce dernier.

---

(1) Rép. min. à BLANC : J.O. déb. Sénat 23.7.1971 p. 1602.

538. En ce qui concerne le gérant, elle est considérée comme un revenu mobilier (1) et imposée à ce titre sans ouvrir toutefois droit à l'avoir fiscal puisqu'elle n'acquiert pas le caractère de dividende. Cette disqualification provoquera un redressement fiscal puisque le régime fiscal des revenus mobiliers est plus sévère que celui des traitements et salaires. Le mécanisme du contrôle des rémunérations excessives n'est donc pas sans conséquences lorsqu'il est mis en œuvre à l'encontre du gérant salarié. Par contre, il est sans aucune incidence sur le montant de l'imposition finale du gérant non-salarié. Ce dernier doit, en effet, inclure toutes les sommes qui lui sont versées pour la détermination du revenu brut imposable d'où il ne pourra déduire que les frais réels (2).

Le sort que le droit fiscal réserve aux frais professionnels du gérant administre au surplus la preuve que l'octroi des avantages du salariat ne doit pas conduire à des abus.

B. La réglementation fiscale des frais professionnels.

539. En raison de sa fonction, le gérant est normalement appelé à assumer un certain nombre de frais qualifiés de frais professionnels. Ces dépenses sont étroitement liées à la fonction de représentation dont il se trouve investi (3).

---

(1) Article 109 et 110 C.G.I., art. 47 ann. II. C.G.I.; C.E. 13 juil. 1968 req. 68.677 : Rev. fid. n° 567 p. 96 n° 278; E. SAGE : "Problèmes fiscaux de l'entreprise" op. cit. p. 144.

(2) Rev. fid. : "Le statut des dirigeants sociaux" op. cit. n° 281 p. 97. Contra : M. ROLLAND : op. cit. n° 128. Mais il ne faut pas oublier l'incidence du contrôle en ce qui concerne la société versante, son bénéfice imposable se trouvant majoré du montant des rémunérations excessives réintégrées.

(3) Cf. supra n° 78.

540. Au plan fiscal, le problème est de savoir dans quelle mesure ces frais professionnels peuvent être déduits de la rémunération imposable.

Plus précisément, la question peut être abordée sous deux aspects différents. D'une part, le gérant est généralement couvert par la société de ses débours par des sommes versées à titre de remboursement des dépenses engagées. Le sort réservé par le fisc à ces sommes est fonction de leur nature. D'autre part, l'existence des frais professionnels suggère leur éventuelle déduction du revenu imposable. Deux systèmes sont possibles : soit la déduction de dix pour cent accordée à tous les salariés, soit la déduction pour frais réels justifiés.

1. Le sort des sommes versées au gérant à titre de remboursements de frais.

541. C'est généralement sous la forme d'allocations forfaitaires que les gérants sont couverts de leurs frais professionnels (1).

542. Ces sommes sont déductibles du résultat fiscal de la société versante en tant que charges (2). Cette déductibilité est cependant mise en échec en vertu de la règle du non-cumul lorsque le gérant a déjà été remboursé de ses frais professionnels (3).

---

(1) "Le statut des dirigeants sociaux" : Rev. fid. op. cit. n° 314 p. 113.

(2) Article 39-1-1° C.G.I.

(3) Article 39-3 et 211 bis C.G.I. La règle du non-cumul a pour but de s'opposer à ce qu'une société, après avoir doté son gérant d'indemnités forfaitaires, leur rembourse en fait la plupart de leurs dépenses. De la sorte, la société réduirait abusivement son bénéfice fiscal tandis que le gérant échapperait à l'impôt sur des sommes constituant en réalité soit un élément de leur rémunération, soit une répartition de bénéfice. Cependant, depuis que les allocations forfaitaires sont imposées à titre de rémunération, il n'y a plus violation de la règle du non-cumul en ce qui concerne l'imposition du gérant.

543. A l'égard du gérant, la loi de finances pour 1973 (1) est venue clarifier le régime applicable aux "indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais" visés à l'article 81 C.G.I. Désormais, ces sommes sont "quel que soit leur objet" considérées comme des rémunérations et soumises de ce fait à l'impôt sur le revenu. Le gérant doit donc faire masse de ses rémunérations proprement dites et des allocations de caractère forfaitaire (2). Puisqu'elles sont considérées comme un supplément de salaire, ces allocations ne font pas l'objet d'une demande de justification, cependant, elles peuvent l'être si la totalité de la rémunération apparaît comme excessive (3).

544. Il convient enfin de signaler que ces solutions s'appliquent aussi au gérant de fait. La notion de gérant de fait procède d'une définition plus restrictive que celle déjà évoquée. Il s'agit en effet de toute personne occupant un emploi salarié dans une entreprise et dont la rémunération totale excède la rémunération allouée au gérant de la

---

(1) Le gérant devra prouver que les allocations forfaitaires ont une nature différente et qu'elles servent à couvrir des dépenses d'ordre professionnel.

(2) E. HANUS (thèse précitée p. 16) relève que "l'usage s'était répandu dans les sociétés d'allouer à leurs dirigeants, en plus de leur traitement, des indemnités destinées à rembourser les frais de voiture, de réception, de déplacement, tous frais professionnels en général. Mais bientôt il est apparu que les allocations étaient parfois hors de proportion avec les frais engagés pour le compte de la société et que dans de nombreux cas, les remboursements directs se cumulaient avec les allocations forfaitaires".

(3) L. n° 72.1121 du 20 déc. 1972 art. 15 : J.O. 21 déc. 1972.

société (1). Au premier abord, cette disposition paraît inutile. En effet, ou bien le gérant de fait a déjà été identifié comme tel et imposé selon qu'il est majoritaire ou minoritaire suivant les dispositions spéciales de l'article 62 C.G.I. ou au titre des traitements et salaires; ou bien, il ne l'a pas été et ne le pourra non plus l'être en ce qui concerne les allocations forfaitaires. Les dispositions particulières prévues à leur sujet seraient donc inutiles. En réalité, semblable démarche est incorrecte. Le problème ne concerne pas la détermination du gérant. Il s'agit simplement de frapper plus lourdement le revenu versé à un salarié et qui est aussi élevé que la plus basse rémunération attribuée aux dirigeants. L'appréciation concerne la rémunération, non la fonction. En ignorant la distinction entre ces deux domaines, le législateur a commis une regrettable confusion.

545. En raison de l'assimilation systématique des allocations forfaitaires pour frais à la rémunération proprement dite, il est fort probable que les gérants demanderont l'abandon de ce mode de remboursement et son remplacement par "le remboursement des frais réels". Celui-ci consiste à rembourser le gérant de ses frais en fonction des justifications qu'il produira.

546. Les sommes ainsi versées sont exclues du revenu imposable sous la double condition, d'une part, de couvrir des frais attachés

---

(1) Plus généralement : "... la rémunération la plus faible accordée aux dirigeants de l'entreprise". Le particularisme de cette définition explique que n'est pas reconnu comme gérant de fait, le salarié dont la rémunération quoique supérieure à celle du gérant de droit, n'assure pas en réalité la direction de l'entreprise et que la faiblesse de la rémunération du gérant de droit tient uniquement à certaines circonstances particulières : exercice de fonctions dirigeantes dans plusieurs sociétés du même groupe par exemple : B.O. 5 F-13-73.

à la fonction et dûment justifiés, d'autre part de n'avoir pas déjà été couvertes par la déduction forfaitaire de dix pour cent. Il s'agit donc moins de déterminer l'imposition applicable à ces sommes, que d'apprécier la déductibilité des frais qu'elles concernent.

2. La déductibilité des frais réels du gérant.

547. Le fisc admet la déductibilité des frais réels financés par le gérant s'il est établi que les dépenses exposées pour le compte de l'entreprise constituent en réalité des charges qui incombent à celle-ci. Le gérant doit être en mesure de les justifier. Ces questions n'intéressent pas uniquement le gérant salarié. Par contre, on remarquera qu'ils prennent toute leur importance en ce qui concerne le gérant non-salarié (1). Celui-ci n'est admis, en effet, à déduire de sa rémunération que les frais réels.

548. Assimilé aux salariés, le gérant minoritaire bénéficie de la déduction forfaitaire de dix pour cent pour frais professionnels. Cette assimilation n'est pourtant pas exempte de toute difficulté. La principale réside dans l'imputation des frais déductibles (2). Il s'agit de définir dans quels cas les frais dont le gérant fait état sont couverts ou non par la déduction forfaitaire de dix pour cent.

---

(1) Cf. infra n° 584 et suiv.

(2) La difficulté née de la distinction entre frais déductibles et frais non-déductibles sera étudiée ultérieurement : cf. infra n° 583.

549. Une instruction ministérielle du 11 juillet 1975 a tenté de fixer les principes auxquels il convient de se référer (1). Elle précise quels sont les frais considérés comme couverts par la déduction de dix pour cent et ceux qui sont susceptibles d'une évaluation réelle. L'idée fondamentale est que les frais courants inhérents à la fonction relèvent de la première catégorie tandis que les frais exceptionnels relèvent de la seconde (2).

550. Toute incertitude n'est pas dissipée et l'Administration n'a pas défini la notion de frais courants et de frais exceptionnels. La plus importante concerne les dépenses d'utilisation de son véhicule par le gérant. Seul un examen, cas par cas est susceptible de juger de leur déductibilité ou leur non-déductibilité (3) au titre des frais réels selon qu'ils sont exceptionnels ou courants. D'après une réponse ministérielle du 3 septembre 1974 (4), il conviendrait de considérer les dépenses d'utilisation du véhicule comme étant couvertes par la déduction

---

(1) Instr. min. éco. et fin. n° 5 F-18-75. Commentaire E. BORNECQUE-WINANDY : "L'exonération possible des remboursements des frais des dirigeants de sociétés" : G.P. 1975. 17-18-10-1975 Doctr. p. 2; Chronique anonyme : "Le régime des remboursements de frais des dirigeants de société" : J.C.P. 1975 C.I. 1.4.757.

(2) Ex. frais engagés pour la réception des clients et fournisseurs en dehors du domicile (ce qui est illogique parce que plus coûteuse); frais de mission ou de déplacement justifiés en France ou à l'étranger. Les frais de réception à domicile peuvent, exceptionnellement, compte tenu de circonstances de fait être considérées comme déductibles : Rép. min. n° 16.634 : J.O. déb. Sénat 31 oct. 1975 p. 1140.

(3) Rép. min. éco. et fin. à Liot 3 sept. 1974 : J.O. déb. Sénat p. 1104 n° 14 508.

(4) Rép. min. éco. et fin. à Chaumont 15 fév. 1975 : J.O. déb. Ass. nat. p. 544; Rev. soc. 1975.342; Rép. min. n° 20 736 : J.O. déb. Ass. nat. 6 sept. 75 p. 5978; Rép. min. n° 21 647 : J.O. déb. Ass. nat. 13 sept. 1975 p. 6281.

forfaitaire de dix pour cent. Une réponse ministérielle plus récente semble contredire cette solution puisqu'elle établit les modalités d'évaluation des frais kilométriques engagés pour l'usage du véhicule.

551. Une classification s'impose donc. Elle sera vraisemblablement le fait du juge lorsqu'il sera saisi de litiges. A la nécessité d'une clarification de détail, se superpose plus généralement un besoin de redéfinir le statut du gérant en tant que salarié fiscal. Celui-ci prend fréquemment la forme d'une demande d'exclusion pure et simple du gérant du salariat fiscal.

§ 2 Les projets d'exclusion du gérant du bénéfice du salariat fiscal

552. Un consensus semble exister pour ne pas remettre en cause l'affiliation du gérant minoritaire au régime général de Sécurité sociale des salariés (1). Ce n'est donc pas sur le plan social que le gérant se voit contester son assimilation aux salariés. En matière fiscale il existe par contre un mouvement doctrinal assez fort qui conteste toute assimilation du gérant minoritaire (et du Président du Conseil d'Administration de la société anonyme) au salariat (2). Cette tendance s'appuie sur des considérations variées et préconise sous une apparente unité des solutions de remplacement très différentes.

---

(1) D'une manière générale : "L'exclusion du bénéfice de la Sécurité sociale était autrefois le privilège de la fortune. Elle est aujourd'hui la marque de l'injustice. Ce revirement complet des conceptions a accompagné le développement irréversible de la Sécurité sociale" : Rapport Claude PEYRET sur le projet de loi de généralisation de la Sécurité sociale : J.O. déb. Ass. nat. 30 avr. 1975 p. 2200.

(2) "Le problème de la mise en société d'une entreprise individuelle et du choix de la forme sociale" : D.O. n° 20.1974 n° 13.600.

A. Les motifs d'exclusion.

553. Des différentes propositions tendant à exclure le gérant minoritaire du salariat, il est malaisé de définir dans quelle mesure elles ne sont pas simplement le produit soit d'une option idéologique, soit d'une analyse économique et juridique. En effet, selon la nature de l'organe saisi du problème, la finalité ou l'orientation de la tendance en présence, la mise en cause du statut du gérant salarié procédera soit principalement d'un constat économique, soit de motivations politiques.

554. Le constat économique s'énonce dans les termes suivants : selon les études des comptables nationaux, les bénéfices nets réalisés en 1969 (année de référence) par les entrepreneurs individuels relevant des professions industrielles et commerciales, étaient 2,30 fois plus élevés que les bénéfices industriels et commerciaux déclarés pour cette même année (1). Comme le gérant est souvent assimilé en fait à un entrepreneur individuel (2), la rémunération qu'il déclare et le bénéfice social subissent le même reproche. Par conséquent, il est tout à fait anormal de lui accorder les avantages du salariat alors que les rémunérations des salariés sont parfaitement connues. Celles-ci étant déclarées par un tiers, l'Administration fiscale est en mesure d'en connaître le montant exact (3).

---

(1) Cité document n° 24 du C.E.R.C. "Les bénéfices déclarés par les entrepreneurs individuels non-agricoles" : La Documentation Française 4e trimestre 1974 p. 109.

(2) U.- J. VAES et M. GOBLET : "La technique de financement des entreprises" : op. cit.

(3) Direction des Etudes de la Chambre de Commerce de Paris : "Impôt sur le revenu des personnes physiques" : Etudes et documents Série générale 1971-2.

555. Ce constat ne repose pas sur une analyse du pouvoir et de son étendue, mais sur une appréciation du niveau de la rémunération (1), fréquemment complétée par un recours aux statistiques relatives aux salaires déclarés par les dirigeants de sociétés anonymes. Les chiffres de 1969 (2) font apparaître que le montant total des rémunérations versées aux Présidents du Conseil d'administration a dépassé celui des dividendes distribués aux actionnaires (3). On ne peut manquer d'être surpris par l'importance des sommes en jeu. De nombreux auteurs en tirent prétexte pour remettre en cause l'assimilation de ces dirigeants au salariat, les gérants de société à responsabilité limitée devant suivre le même sort.

556. L'option idéologique fait plus volontiers appel à la notion de pouvoir (4). La fonction de dirigeant d'entreprise qu'assume le

---

(1) Document du C.E.R.C. précité p. 138; Maurice DENUZIERE : "enquête sur la fraude fiscale" : édit. J.-C. LATTES Paris 1973 p. 18; Christian de BRIE : "Dossier F. comme fraude fiscale" :édit. Alain MOREAU Paris 1975 p. 281 et suiv.; Georges MATHIEU : "les entrepreneurs individuels ont en moyenne des revenus deux fois supérieurs à ceux qu'ils déclarent au fisc" : Le Monde 28 mars 1975; Georges VEDEL : Rapport sur la fiscalité du Commerce et de l'artisanat devant le Conseil économique et social : compte-rendu in Le Monde 22 avr. 1975 p. 44; Rapport de la Commission " Inégalités sociales" ("Rapport Méraud"), préparation à l'orientation préliminaire au 7e plan. Mars 1975 : La Documentation Française édit. p. 12 et 15; Concl. comm. gouv. DELMAS-MARSALET sous C.E. 18 juil. 1973 req. n° 90.059 : Dr. fisc. 1974.1136; Jean-Claude COLLI : "L'inégalité par l'argent" : collect. "l'air du temps" : Gallimard édit. Paris 1975 p. 56.

(2) Revue Statistiques et Etudes financières fév. 1972.

(3) 5,2 milliards de francs contre 5,1 milliards.

(4) Conclus. DELMAS-MARSALET sous C.E. 18 juil. 1973 op. cit. Bernard ALLIBERT : "La pluralité de gérants dans les S.A.R.L." op. cit. n° 56 p. 631.

gérant qu'il soit minoritaire ou majoritaire est à elle seule exclusive de toute assimilation au salariat (1). L'option idéologique conduit très logiquement à proposer l'exclusion radicale de tous les dirigeants de sociétés du salariat. A l'opposé le constat économique suggère à ses auteurs des solutions plus nuancées.

B. Le contenu des propositions de réforme.

557. L'amendement n° 96 à l'article 2 du projet de loi de finance pour 1976 (2) est l'expression juridique directe de l'option idéologique. Il demande à ce que "les dirigeants sociaux soient imposés selon les règles de l'article 62.C.G.I.". La rémunération du gérant minoritaire serait ainsi imposée selon les mêmes principes que celle du gérant majoritaire.

558. Une réforme aussi radicale s'inscrit cependant à contre-courant de la tendance prédominante qui demande la prise en compte de deux facteurs : l'étendue du pouvoir et l'importance de l'entreprise.

559. L'amendement n° 21 au même article du projet de loi de finance pour 1976 (déjà déposé en 1974 pour la loi de finance pour 1975) propose que

> "les gérants associés minoritaires de sociétés à responsabilité limitée ... soient passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions de l'article 62 C.G.I....lorsqu'ils possèdent plus de dix pour cent du capital social soit directement, soit par l'intermédiaire de leur foyer fiscal".

---

(1) Discussion de l'amendement n° 33 à l'article 1 du projet de loi de finance pour 1976 (repris en 1976) : J.O. déb. Ass. nat. 24.10. 74 p. 5391.

(2) J.O. déb. Ass. nat. 23 oct. 1975 p. 7248.

Il précise en outre que ces dispositions ne sont appliquées que pour les sociétés dont le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à un million de francs (1).

560. Ce texte appelle deux remarques :

1° Si la prise en compte de la participation au capital social a pour but d'identifier le détenteur du contrôle pour l'exclure du salariat, le chiffre retenu de dix pour cent appliqué aux sociétés à responsabilité limitée est totalement irréaliste. Les auteurs de l'amendement semblent apprécier le phénomène du contrôle dans la société anonyme et dans la société à responsabilité limitée selon des normes identiques. Il s'agit là d'une erreur puisque le contrôle dans ce dernier type de société répond à des conditions spécifiques (2) en raison notamment du régime de transmission des parts sociales : le contrôle de la société n'est acquis au gérant que s'il est titulaire directement ou indirectement de 51 pour cent du capital.

2° La prise en compte du chiffre d'affaires réalisé par la société est très intéressante. En admettant éventuellement comme salariés les gérants dont la société ne réalise pas un chiffre d'affaires de un million de francs, le législateur consacrerait la distinction entre "petit commerçant" et grande entreprise. L'application de ce critère purement financier susciterait cependant maintes difficultés et réserves. La plus importante serait l'incertitude dans laquelle le gérant se trouverait quant à sa situation fiscale. En outre, il est à craindre que ce système soit générateur de fraudes, ou de tentatives

---

(1) J.O. déb. Ass. nat. 23 oct. 1975 p. 7243; J.O. déb. Sénat 21 nov. 1975 p. 3577. Cf. aussi : discussion du budget pour 1974 au Sénat : J.O. déb. Sénat 24 nov. 1973 p. 1955.

(2) Cf. supra n° 348.

d'évasion, comme l'est à l'heure actuelle la distinction entre gérant majoritaire et gérant minoritaire (1). D'un point de vue strictement économique, ce système est particulièrement nocif : il dissuade le gérant d'accroître les affaires de la société. L'on sait en effet, qu'il existe dans la plupart des sociétés à responsabilité limitée, une confusion de fait entre patrimoine social et patrimoine personnel : le gérant ne trouvera plus d'intérêt à accroître le patrimoine social, dont une des expressions est l'augmentation du chiffre d'affaires, pour des raisons personnelles.

Le souci d'équité fiscale auquel se réfèrent ceux qui mettent en cause l'assimilation du gérant de société à responsabilité limitée au salariat fiscal entre en conflit direct avec les impératifs économiques. Il est curieux de constater que ceux qui contestent le régime fiscal et social appliqué au gérant non-salarié invoquent également des arguments économiques.

---

(1) Par les cessions en blanc notamment.

CONCLUSION DU CHAPITRE PREMIER

561. Il n'appartient pas au juriste dans le cadre de cette étude de trancher le délicat problème de l'assimilation au salariat du gérant de société à responsabilité limitée. Par contre il lui est possible, d'une part de mettre en évidence les thèmes centraux sur lesquels s'organise le débat, et d'autre part de juger du bien-fondé juridique des solutions proposées.

562. Au niveau des arguments du débat, on remarquera qu'il n'est pas question de remettre en cause l'affiliation du gérant salarié au régime de Sécurité sociale. Cette donnée est fondamentale. Le "pôle de résistance du salariat" qu'elle constitue rendra malaisée une éventuelle réforme puisque le parallélisme entre la situation sociale et fiscale du gérant a toujours été invoqué comme un des grands principes sur lequel repose son statut.

563. S'agissant des solutions proposées par ceux qui revendiquent une réforme, il faut bien constater qu'elles sont discutables au plan juridique. Il en est ainsi de l'amendement n° 21 au projet de budget de 1976 comme de l'exclusion pure et simple du salariat, mesure négative qui satisfait peu de monde ainsi que le montre l'appréciation portée sur le statut du gérant non-salarié.

CHAPITRE SECOND

LES DROITS ET OBLIGATIONS FISCAUX ET SOCIAUX DU GÉRANT NON-SALARIÉ

564. Le statut du gérant non-salarié se trouve de plus en plus contesté en raison des droits et obligations qu'il comporte. On ne compte plus les études sur l'évolution du statut de l'entreprise ou de ses dirigeants qui réclament l'extension du salariat fiscal et social au gérant jusqu'ici considéré comme non-salarié.

565. Cette mobilisation doctrinale contraste avec l'inertie du législateur, fort réticent à vouloir emboîter le pas à une réforme aussi profonde. Celle-ci dépasse en effet le cadre étroit de la société à responsabilité limitée et met en cause les options fondamentales qui gouvernent notre droit positif. Des considérations multiples sont à l'origine des différentes argumentations. Ce sont tantôt des arguments purement juridiques, tantôt des considérations économiques et financières, qui visent indistinctement le statut fiscal et le statut social du gérant.

566. De l'examen des obligations et droits fiscaux et sociaux (section première), il apparaît que la situation du gérant non-salarié est empreinte de certains particularismes propres à éclaircir de façon plus précise les débats actuels sur une éventuelle réforme (section deuxième).

SECTION PREMIERE : LE CONTENU DES DROITS ET OBLIGATIONS FISCAUX ET SOCIAUX DU GERANT NON-SALARIE

567. En droit fiscal le gérant non-salarié constitue une catégorie particulière de contribuables au titre de l'imposition de la rémunération comme de la responsabilité.

568. A l'opposé, la situation du gérant non-salarié au regard de la Sécurité sociale ne résulte pas de dispositions qui lui sont spécifiques. Exclu de la définition du salarié donnée par les articles L.241 et L.242 C.S.S., le gérant relève du régime des non-salariés. Un simple renvoi aux dispositions le concernant est toutefois insuffisant. L'évolution de la structure juridique de l'entreprise ou son importance économique déterminent en effet l'application de certains textes particuliers.

§ 1 Les droits et obligations de Sécurité sociale

569. Diverses mesures législatives ont été prises récemment afin d'aligner les prestations servies aux non-salariés sur celles que le régime général accorde aux salariés (1). Certaines différences essentielles subsistent encore (2). Ainsi les non-salariés-non-agricoles ne touchent pas de prestations en espèces en cas d'arrêt du travail. Ils ne bénéficient pas non plus d'une couverture spéciale pour le risque accident du travail et maladies professionnelles.

570. Tout en se gardant de faire de la *"juris-fiction"*, on peut raisonnablement penser que salariés et non-salariés bénéficieront à terme d'une protection sociale identique.

---

(1) La loi du 11 juillet 1966 (J.C.P. 1966.III 32.165) a instauré un régime d'assurance maladie-maternité obligatoire (cf. Christian MASSON : "le C.I.D.-U.N.A.T.I. : un groupe de pression à la recherche d'une structure et d'une action" : mémoire pour le D.E.S. Strasbourg 1974; Jacques BING : "La refonte du régime d'assurance-vieillesse des travailleurs non-salariés de l'industrie et du commerce" : Quest. Séc. soc. 1966.143).

La loi du 7 juillet 1972 (J.C.P. 1972.III. 39.449) a amélioré la protection des non-salariés dans le domaine de l'assurance-vieillesse (ex. : octroi d'une aide spéciale compensatrice).

La loi du 27 décembre 1973 ("loi ROYER" : J.O. 30 décembre 1973) a réaffirmé solennellement la volonté du législateur d'uniformiser les prestations (libéralisation de l'octroi de l'aide spéciale compensatrice, affirmation du principe d'uniformisation des prestations familiales).

(2) Jacques BING : "Le volet social de la loi ROYER" : Quest. Séc. soc. 1974. p. 172-175 et p. 212-216.

Ainsi, les salariés continuent de bénéficier de l'indemnité compensatrice en matière d'allocations familiales. On notera aussi que l'allocation de salaire unique versée aux salariés est plus avantageuse que l'allocation de la mère au foyer versée aux non-salariés.

La situation du gérant non-salarié au regard de la Sécurité sociale obéit aux mêmes principes. Certaines dispositions interdisent, toutefois, un simple renvoi aux règles générales gouvernant les droits et obligations des non-salariés. Au nombre de celles-ci figure principalement la distinction entre le gérant-employeur et le gérant-travailleur-indépendant qui conditionne l'étendue de ses obligations en matière de cotisations d'allocations familiales. S'y ajoute d'autre part l'institution de la cotisation subséquente dont le mécanisme est souvent ignoré.

A. La situation du gérant non-salarié au regard des cotisations d'allocations familiales.

571. La situation du gérant non-salarié au regard des allocations familiales procède de l'application de distinctions assez subtiles. Assimilé dans une large mesure aux salariés en ce qui concerne les prestations, le gérant est totalement intégré dans la catégorie des employeurs en matière de cotisations (1).

572. Plus précisément, il convient de distinguer selon qu'il est employeur ou travailleur indépendant (2). Obligatoirement débiteur de la cotisation patronale qui est assise sur son revenu professionnel, la loi en exonère le gérant au-delà de 65 ans s'il est considéré comme travailleur indépendant (3). A l'inverse, la cotisation reste due au-delà de 65 ans lorsqu'il est déclaré employeur.

---

(1) J. MOLIERAC : "Manuel des sociétés" : op. cit. n° 394 p. 251.

(2) Arr. 9 août 1974 art. 12 al. 1.

(3) Le gérant doit en outre avoir assumé la charge d'au moins quatre enfants jusqu'à l'âge de 14 ans. L'âge de 65 ans est ramené à 60 pour les femmes seules.

573. Le décret du 8 juin 1946 (1) définit le travailleur indépendant comme étant la personne qui n'occupe pas habituellement dans l'exercice de son activité un personnel salarié si ce n'est son conjoint, ses enfants mineurs ou des apprentis munis d'un contrat d'apprentissage.

Sont considérés comme n'occupant pas habituellement du personnel salarié et comme ayant la qualité de travailleur indépendant, les personnes qui n'ont pas occupé de personnel salarié au total plus de 75 jours ou 500 heures pendant l'année civile au titre de laquelle les cotisations ont été éventuellement acquittées (2).

574. La distinction entre gérant-employeur et gérant-travailleur indépendant n'est pas théorique en considération du nombre important de sociétés à responsabilité limitée qui n'emploient que des personnes issues du foyer familial (3). Par la conséquence qu'elle emporte, elle donne la mesure de l'étendue des obligations qui résultent du rattachement du gérant à la catégorie sociale des non-salariés. Elle explique par là-même que le gérant soit tenté de se faire admettre comme salarié. L'un des buts de la cotisation subséquente est précisément de l'en dissuader.

---

(1) Art. 153 § 2 al. 1 C.S.S.

(2) Arr. 9 août 1974 précité art. 12 al. 2.

(3) Il ne s'agit pas des "sociétés à responsabilité limitée familiales" précédemment évoquées (cf. supra n° 42.274). Ces dernières sont familiales par la répartition du capital alors que le caractère familial des sociétés étudiées ici s'apprécie par rapport au personnel travaillant au service de l'entreprise sociale.

B. La cotisation subséquente.

575. La loi du 28 mai 1955 qui a fixé le statut social des dirigeants de sociétés contenait une disposition souvent ignorée créant une cotisation subséquente à la charge des dirigeants sociaux. Introduite sous l'article L. 658 du Code de Sécurité sociale, cette disposition énonce le principe suivant : tout assujetti à un régime obligatoire de retraite de non-salarié et dont l'entreprise vient à changer de forme juridique de telle manière que ses dirigeants deviennent ressortissants du régime général de la Sécurité sociale, reste tenu envers son régime ancien et pendant cinq ans, d'une contribution égale à la moyenne des cotisations versées pendant les six dernières années précédant la transformation. Cette cotisation instituée au profit des Caisses professionnelles-vieillesse des travailleurs non-salariés créées en vertu de la loi du 17 janvier 1948, n'est due qu'aux régimes complémentaires fonctionnant au jour de la promulgation de la loi de 1955 (1).

576. Elle n'est exigible qu'à la suite d'une transformation de la forme juridique de l'entreprise. Par conséquent, une simple modification statutaire (par exemple une cession de parts du gérant majoritaire lui permettant de devenir minoritaire) serait sans effet. Par contre, si la société à responsabilité limitée se transforme en société anonyme, il y a changement de forme juridique de l'entreprise et affiliation automatique du Président du Conseil d'administration au régime général des salariés (2).

---

(1) La C.A.N.C.A.V.A. et l'O.R.G.A.N.I.C.

(2) Cass. civ.$_2$ 24 jan. 1964 : J.C.P. 1964.IV.34.

577. La loi de 1955 a voulu dissuader le gérant de transformer la société à responsabilité limitée en société anonyme dans le seul but de profiter du régime général des travailleurs salariés (1). Le législateur craignait notamment le départ des Caisses professionnelles-vieillesse en raison de l'attirance des dirigeants d'entreprise vers les avantages du salariat et surtout du régime complémentaire des cadres (2). Il a aussi voulu éviter à ces organismes de trop grands risques d'erreur dans leur gestion prévisionnelle à moyen terme (3). Cette contribution ne constitue donc rien d'autre qu'une pénalité à caractère dissuasif. Elle ne procure, en effet, aucun droit complémentaire de retraite (4).

578. Par souci de précision, il convient de remarquer qu'il ne s'agit pas, au sens strict, d'une obligation pesant sur le gérant non-salarié. Elle vise le cas échéant, le Président du Conseil d'administration, ancien gérant non-salarié d'une société à responsabilité limitée transformée en société anonyme. Cependant cette cotisation est due en raison de la précédente qualité de gérant non-salarié du Président actuel Elle doit donc figurer parmi les obligations - éventuelles ou futures - du gérant non-salarié. Son caractère dissuasif conforte cette idée puisqu'elle manque son objectif dès lorsqu'elle est due.

---

(1) J. BURGARD : "Sécurité sociale et dirigeants de sociétés" : op. cit.

(2) Rép. min. J.O. déb. ch. dép. 29 mars 1955.

(3) A. TOUZEAU : thèse op. cit. p. 143; E. HANUS : thèse op. cit. p. 2.

(4) Le fait que l'intéressé ne fasse pas partie des dirigeants de la nouvelle société n'est pas de nature à l'exonérer : l'exigibilité de la cotisation est absolue. Il n'y a d'exception que dans le cas où l'intéressé serait tenu à un autre titre à adhérer à un organisme de retraite de non-salariés, car une double cotisation ne saurait être exigée.

579. Il apparait, en réalité, qu'elle n'a pas pleinement joué ce rôle. Depuis 1955 on a assisté à un développement croissant du nombre des sociétés anonymes au détriment de celui des sociétés à responsabilité limitée (1). La cause principale réside dans l'attrait du statut social du Président du conseil d'administration.

L'existence de la cotisation subséquente semble également peu connue des milieux d'affaires. Certains organismes l'appliquent rigoureusement alors que d'autres la laissent plus ou moins en sommeil.

La nature de droits et obligations de Sécurité sociale n'est pas la cause unique de l'attrait du statut de salarié. Les obligations fiscales qui pèsent sur le gérant non-salarié en constitue l'autre motif décisif.

§ 2 Les obligations fiscales du gérant non-salarié

580. Le droit fiscal ne se contente pas d'imposer la rémunération non-salarié selon des règles particulières. Il édicte une responsabilité particulière et originale dans son mécanisme en cas de non-paiement des impôts.

A. L'imposition de la rémunération.

581. L'article 62. C.G.I. dispose que

"les traitements, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations allouées... aux gérants majoritaires

(1) Cf. infra n° 597.

> ... sont soumis au nom de leurs bénéficiaires à l'impôt sur le revenu ... sous déduction des frais inhérents à l'exploitation sociale et effectivement supportés par les bénéficiaires dans l'exercice de leurs fonctions" (1).

Le calcul du revenu net que frappe l'impôt impose une double opération : la détermination du revenu brut et l'évaluation des frais professionnels.

1. La détermination du revenu brut.

582. Toutes les sommes versées au gérant doivent être comprises dans le revenu brut. Il s'agit non seulement des appointements proprement dits, fixes ou proportionnels, des remboursements de frais (2) et avantages en nature, mais aussi des rémunérations versées au titre d'une autre fonction. Le Conseil d'état a décidé que la rémunération versée au gérant pour un travail purement manuel de simple ouvrier devait être imposé selon les règles de l'article 62 C.G.I. (3). Cette conception large est remarquable. Son but évident est de prévenir la fraude.

---

(1) Au regard de l'impôt sur les sociétés dû par la société, l'article 211 C.G.I. dispose que la rémunération du gérant, à la condition de correspondre à un travail effectif et de ne pas être excessive, est admise en déduction du bénéfice de la société pour l'établissement de l'impôt. Cette déductibilité joue même lorsque l'exercice social est déficitaire. Ainsi, la rémunération est considérée comme un salaire au regard de la société :thèse HANUS p. 183.
Daniel LAROCHE : "La rémunération des dirigeants de sociétés et leur déductibilité" rev. Banque 1971.625, 829, 1148; du même auteur : "Les rémunérations déductibles des gérants majoritaires de S.A.R.L." Rev. Banque 1971.1045.

(2) C.E. 23 jan. 1970 req. n° 75.855 et 76.081 : Rev. fid. n° 567 : p. 84 n° 240.

(3) C.E. 25 juin 1951 req. n° 5027 : R.O. 2e vol. p. 206.
Cf. aussi : C.E. 7 juil. 1953 req. n° 28.172 : Bull. contr. dir. Dupont 1956 p. 544; la solution est identique pour le salaire versé au titre d'un emploi de comptable : Rép. min. Cogniot 26 nov. 1952 : J.O. déb. ch. dép. p. 5678, B.O.C.D. 1953.II.249; Rép. min. fin. à Larue 14 mars 1957 : J.O. déb. ch. dép. 14 mars 1957 p. 1575.

Elle englobe non seulement toutes les rémunérations proprement dites, mais aussi les remboursements de frais (1), la prise en charge par la société de primes d'assurance bénéficiant au gérant(2), les indemnités de congédiement ou les tantièmes (3).

Lorsque le montant brut de la rémunération est calculé, le gérant peut déduire les frais professionnels qu'il a assumé.

2. La déduction des frais professionnels.

583. La loi n'admet la déductibilité des frais inhérents à l'exploitation sociale et effectivement supportés par le gérant qu'à concurrence de leur montant réel justifié. La déduction forfaitaire est inapplicable (4).

---

(1) Rép. min. fin. à André MARIE : 20 juin 1956 : J.O. déb. Ch. dép. p. 2767 : paiement par la société d'impôts dûs par le gérant.

(2) Prime d'assurance-vie : rép. min. fin. à J. CHABAN-DELMAS : J.O. déb. Ch. dép. 27 avr. 1950 p. 2947 : - prime d'assurance-décès : rép. min. fin. à LATHIERE 13 jan. 1962 p. 57; - prime d'assurance-accident : rép. min. fin. à THELLIER : J.O. déb. Cons. Rép. 30 mai 1956 p. 894.

(3) E. HANUS : thèse op. cit. p. 168-170; Rép. min. fin. à PEBELLIER 4 sept. 1956 : J.O. déb. ch. dép. p. 3894.
Le terme de "tantième" prête plutôt à confusion. Il serait beaucoup plus exact de faire état de "rémunération proportionnelle aux résultats" ce qui a l'avantage de mettre l'accent sur le caractère, en principe, déductible de cette rémunération.
Signalons aussi que l'interdiction des tantièmes à partir des exercices clos en 1978 (L. n° 75-1347 du 31.12.75 : J.O. 4 jan. 1976) ne concerne pas les S.A.R.L., l'article 3 de la loi parle en effet des tantièmes "des conseils d'administration ou de surveillance des sociétés commerciales" (le débat sur l'applicabilité des articles 351 et suiv. de la L. 24 juil. 1966, aux S.A.R.L. est donc clos).

(4) Rép. min. fin. à WASMER : J.O. déb. ch. dép. 4 avr. 1951 p. 2649, B.O.C.D. 1951.III.324.

584. La formule utilisée par l'article 62 C.G.I.manque de précision. Il convient de distinguer deux types de frais : ceux qui sont inhérents à la fonction et à l'emploi et ceux qui ont été exposés pour le compte de l'entreprise constituant ainsi des charges lui incombant. Seuls les frais relevant de la deuxième catégorie sont déductibles.

585. Par application de ces principes, ont été considérés comme déductibles les frais de réception et de banquet organisés à l'occasion d'un congrès, d'un anniversaire ou de toute manifestation semblable.

586. En revanche, ne présentent pas de caractère de frais professionnels déductibles : les dépenses résultant de contacts avec les clients de l'entreprise lorsque la visite et la réception de ces clients entre dans les attributions normales du gérant. Il en est de même des dépenses relatives aux invitations et cadeaux destinés à créer ou à entretenir des relations personnelles, des frais d'étude et de documentation, et des frais de déplacement d'un dirigeant chargé de surveiller le fonctionnement des usines (1).

587. On remarque qu'il s'agit en réalité d'une appréciation de pur fait dont les conclusions peuvent être contestables. Ainsi, la déductibilité des cotisations d'assurance-vieillesse et d'allocations familiales (2) ne s'explique pas par les critères qui ont été définis : ces frais sont inhérents à la fonction exercée par le gérant.

---

(1) La déductibilité est également refusée pour les sommes versées par le gérant au titre de sa participation personnelle à la charge du passif de la société qui a été déclarée en état de réglement judiciaire ou en liquidation des biens : C.E. 15 mars 1972 req. n° 82.033 B.O. 5 B-15-72.

(2) Rép. min. fin. à TEMPLE : J.O. déb. ch. dép. 12 juin 1954 p. 2959, B.O.C.D. 1954.II.603; Rép. min. fin. à DOREY : J.O. déb. ch. dép. 19 avr. 1956 p. 1363.

588. Lorsque la nature des frais autorise leur déductibilité, le gérant doit être en mesure de les justifier. L'intéressé peut recourir à tous les modes de preuve de droit commun qui lui paraissent de nature à entraîner la conviction de l'Administration, ou, en cas de désaccord, du juge de l'impôt.

589. L'impôt viendra alors frapper le revenu brut duquel auront été déduits les frais. Aucune réfraction n'est possible. L'imposition du gérant non-salarié est donc plus lourde, en théorie, que celle du gérant salarié. En pratique on peut cependant imaginer que le montant des frais déductibles soit égal ou supérieur à 28 pour cent du revenu brut. Dans ce cas, le gérant non-salarié serait avantagé. Cette hypothèse ne semble pas être fréquente en raison du contrôle étroit que l'Administration exerce sur les frais professionnels.

Cette sévérité ne se retrouve pas seulement en matière de détermination de l'imposition de la rémunération. Le législateur a voulu, en outre, aggraver la responsabilité du gérant en cas de non-paiement des impôts.

B. La responsabilité du gérant édictée par l'article 1724 ter C.G.I.

590. L'article 1724ter C.G.I. dispose que

"lorsque le recouvrement des impositions de toute nature et pénalités fiscales... dues par une société à responsabilité limitée, a été rendue impossible par les manœuvres frauduleuses ou par l'inobservation répétée des diverses obligations fiscales, le ou les gérants majoritaires, au sens des articles 62 et 212 C.G.I., peuvent être rendus solidairement responsables avec cette société du paiement des dites impositions et pénalités".

A cette fin, le ou les gérants sont assignés devant le Président du tribunal de Grande Instance qui statue en matière sommaire (1). Ce texte a été promulgué par l'Ordonnance n° 58-1372 du 29 décembre 1958 (article 54). Il appelle plusieurs remarques.

591. En premier lieu, il est incorrect d'attribuer la responsabilité encourue au gérant en tant que NON-SALARIE. La référence au salariat fiscal proprement-dit est mal appropriée. Le législateur a voulu sanctionner, au-delà de l'écran de la personnalité morale (2) le maître de l'affaire reconnu en la personne du ou des gérants majoritaires.

592. La responsabilité solidaire qu'il encourt constitue un mécanisme original dans notre droit fiscal (3). Il est notamment ignoré

---

(1) La responsabilité édictée par ce texte ne doit pas être confondue avec celle qui résulte de l'application de l'article 1741 C.G.I. Ce texte vise les contribuables en général qui se sont frauduleusement soustraits à l'impôt et érige ce fait en infraction pénale (ex. Cass. crim. 3 juil. 1974 : D. 1974. I.R. 195, note Gilbert TEXIER et Jean-Marie ROBERT : D. 1975.211, Cass. crim. 3 oct. 1974 D.1974. I.R. p. 227). Ce texte s'applique bien sûr à l'encontre du gérant de société à responsabilité limitée que celui-ci soit gérant de fait (ex. Cass. crim. 21 déc. 1971 : Rev. soc. 1972.726 note B. BOULOC, D. 1972.1.465 note J.-M. R., Bull. inf. jur. et fisc. des soc. n° 10 oct. 1972 p. 624 et s.) qu'il soit majoritaire ou minoritaire (ex. Cass. crim. 22 mai 1975 : D. 1975.I.R. 152).
L'article 1724ter n'institue selon M. Bruno TADDEI ("la fraude fiscale" Librairies Techniques Paris 1974 p. 158) qu'une procédure de recouvrement étrangère à toute poursuite pénale.

(2) Yves GUYON : "Personnalité morale des sociétés" : op. cit. n° 44.

(3) Auparavant, la responsabilité était encourue uniquement au plan civil : Jean HEMARD : "S.A.R.L." op. cit. n° 447. Il s'en suivait que les gérants n'étaient pas personnellement redevables des impôts, droits et taxes dus par la société : T.A. Toulouse 25 mai 1954 : G.P. 1954.2.108.

dans les sociétés anonymes. La solidarité ainsi instituée résulte d'une décision judiciaire lorsque le défaut de paiement des impôts dus par la société est imputable à des manœuvres ou à la négligence du gérant. Il ne s'agit pas de sanctionner une infraction comme le suggère la "coloration pénale" du texte (1), mais de garantir (par le jeu de la solidarité) et d'accélérer (la procédure rapide devant le tribunal de Grande Instance) le recouvrement des impôts. On ne peut affirmer non plus à l'instar de M. Taddeï qu'il s'agit d'une simple procédure de recouvrement (2). L'article 1724ter édicte une règle de responsabilité non une règle de procédure.

593. La jurisprudence est très peu fournie. La rareté des décisions témoigne vraisemblablement de l'absence de difficultés suscitées par l'application du texte plutôt que de la fréquence de sa mise en application (3).

En s'ajoutant au régime sévère d'imposition de l'article 62. C.G.I., la responsabilité solidaire instituée par l'article 1724ter C.G.I. apporte sa contribution à la désaffection croissante dont est victime le statut du gérant non-salarié. Les conditions d'une remise

---

(1) Jean-Marie ROBERT : article "sociétés" in Rép. dr. pén. encycl. jur. Dalloz n° 42.
Cf. aussi : Cass. crim. 30 juin 1960 : Bull. crim. n° 353

(2) Cf. supra n° 591.

(3) Ordonnance de Président du T.G.I. Nice 18 oct. 1961 : cité dans l'ouvrage : "Recouvrement et contentieux de l'impôt direct et des produits recouvrés comme en matière de contributions directes" : Recueil de textes publiés au "Mémorial des percepteurs" 1934-1964. Collect. Répertoire de Jurisprudence fiscale. Publications de l'Imprimerie Paul Dupont Paris 1965.
Cf. aussi : ordonnance du Président du T.G.I. Nevers 25 juin 1964 : J.C.P. 1964 C.I. 75.002; Ordonnance du Président T.G.I. Marseille 16 mai 1969 : B.O.C.D. 1969.1.149; Cass. com. 24 mai 1971 : Bull. civ. III n° 143; Cass. com. 10 mars 1975 : D. 1975 : D.1975.I.R. p. 111, Bull. civ. IV n° 76 p. 62.

en cause de l'ensemble du statut du gérant se trouvent ainsi réunies. Il est réclamé pour ce dirigeant social un statut unique calqué sur celui du Président du Conseil d'administration : le salariat fiscal et social.

SECTION DEUXIEME : LES PROPOSITIONS D'ASSIMILATION TOTALE DU GERANT AU SALARIAT FISCAL ET SOCIAL

594. Elles l'emportent généralement sur celles qui demandent l'exclusion du gérant du bénéfice du salariat fiscal et social. A l'heure actuelle, on ne compte plus les prises de position en faveur d'une refonte des dispositions fiscales et sociales applicables au gérant dans le sens d'une extension du salariat. La troisième phase historique de l'évolution du statut du gérant semble abordée.

L'incertitude demeure cependant quant à la nature finale du statut du gérant. La diversité des argumentations, quelquefois les contradictions qu'elles comportent, rendent en effet, illusoire et divinatoire toute prévision. Il est toutefois possible de distinguer les différentes solutions entre lesquelles le législateur arbitrera le moment venu. Il est hors de doute que la décision sera dictée par des

motifs essentiellement politiques extérieurs à notre propos (1).

§ 1 Les arguments en faveur d'une assimilation totale du gérant au salariat

595. Des considérations tantôt juridiques, tantôt économiques sont invoquées à l'appui des propositions de réforme. Des conclusions identiques auxquelles elles conduisent, il ne faut pas, cependant, induire une identité téléologique. Les diverses tendances qui revendiquent l'extension du salariat recherchent soit une meilleure "administration" du droit, soit la satisfaction d'un intérêt corporatif.

---

(1) On peut imaginer par exemple trois motifs qui pousseraient le législateur à octroyer le bénéfice du salariat aux dirigeants d'entreprise :

1° L'incitation à la création et à l'extension des petites et moyennes entreprises. Il s'agirait en l'occurrence d'apporter un remède au chômage "et d'inciter les jeunes à créer des entreprises" (conférence de presse de M. Yvon CHOTARD le mercredi 10 mars 1976 : compte-rendu in Le Monde 11 mars 1976 p. 1), cf. décisions du Conseil des ministres du 10 mars 1976 : in Le Monde 13 mars 1976 p. 46.

2° La revalorisation du travail manuel : celle-ci implique au premier chef une incitation quantitative : une couverture des divers risques sociaux aussi proche que possible de celle qui est accordée aux salariés, et un prélèvement fiscal perçu comme équitable.

3° On peut penser enfin, mais il s'agit là d'une hypothèse présentement invérifiable, que le législateur pourra être amené à concéder certains avantages aux dirigeants sociaux en contrepartie d'une réforme de l'entreprise qu'ils envisagent avec réticence et même hostilité : Philippe LABARDE : "L'Etat-providence" : billet in Le Monde 13 mars 1976 p. 46.

A. Les considérations juridiques.

596. Selon M. Etienne Hanus, les régles de l'article 62 C.G.I. sont critiquables car "elles écartent contre toute logique la personnalité morale" (1). Bien que très marginale, cette opinion mérite quelque attention. L'auteur, qui ne donne aucune justification précise de sa thèse, semble estimer que, le gérant, étant considéré fiscalement comme un entrepreneur individuel, le droit fiscal rejette la personne morale juridiquement propriétaire de l'entreprise. Cette argumentation paraît séduisante. Il ne fait aucun doute qu'en voulant identifier le maître de l'affaire (2), le législateur consacre une nouvelle manière de "lever le voile de la personnalité morale". On lui fera toutefois le grief de céder quelque peu "au mirage du juridisme" (3). La recherche du contrôle dont on a dit qu'elle était la justification de la distinction entre les deux types de gérance, ne suppose pas nécessaire une mise en cause de la personnalité morale.

597. Les arguments juridiques les plus pertinents se situent à un niveau d'analyse différent. Partant du principe que

> "la société à responsabilité limitée représente la forme juridique normale de la petite et moyenne entreprise",

Le Rapport du Comité d'Etudes pour la Réforme de l'entreprise (4)

---

(1) E. HANUS : thèse précitée p. 193. Cf. aussi : A. BRUZIN : "de la situation des dirigeants administrateurs et gérants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" : op. cit.

(2) Cf. supra n° 359.

(3) Cf. supra n° 51.

(4) Rapport du Comité d'Etudes pour la Réforme de l'entreprise (dit "Rapport SUDREAU" du nom de son rapporteur) : La documentation française Février 1975 p. 165-166; Cf. aussi VANARD : "La transformation des sociétés à responsabilité limitée" : in Répertoire prat. du not. et de l'enreg. Défrénois 1955 p. 49 art. n° 27.326.

constate que, dans la pratique, la société anonyme lui est souvent préférée. Le nombre de celles-ci est notablement supérieur en France par rapport à la République Fédérale Allemande ou à l'Italie (1). Elle a atteint une telle diffusion que c'est vers ce type de structure juridique que se tourne la majorité des créateurs d'entreprise.

En 1939 on recensait 62.760 sociétés à responsabilité limitée contre 43.078 sociétés anonymes. En 1950 le nombre des premières était de 217.906 et celui des secondes de 54.777. Les statistiques de 1965 marquent une inversion dans la tendance - déjà perceptible en 1959 - vers un accroissement important du nombre des sociétés à responsabilité limitée et modéré de celui des sociétés anonymes : 140.000 sociétés à responsabilité limitée sont dénombrées (- 35,40 pour cent par rapport à 1950) et 87.520 sociétés anonymes (+ 100 pour cent). Ces chiffres (2) sont riches d'enseignement. La chute du nombre des sociétés à responsabilité limitée intervient à l'époque où apparaît la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié (3) et où l'assimilation des dirigeants de sociétés anonymes au salariat se trouve consacrée (4). Il ne s'agit pas d'un effet de pur hasard. Le rapprochement de ces deux phénomènes permet d'établir entre eux des liens de cause à effet : le désintérêt manifeste que connaît la société à responsabilité limitée à partir de 1959 est imputable au régime fiscal et social désavantageux du gérant

---

(1) Il existe 85.000 sociétés anonymes en France contre 2.300 en R.F.A. et 24.000 en Italie (source : Rapport SUDREAU).

(2) Ces chiffres ont été publiés par l'I.N.P.I. et sont cités par Pierre BEZARD : "Sociétés à responsabilité limitée - Généralités - Historique - Nature juridique - Eléments constitutifs" : Juriscl. soc. tome IV fasc. 71 (en 1972, 83.356 S.A. ont été recensées contre 130.828 S.A.R.L.).

(3) Cf. supra n° 12 et 21.

(4) Cf. supra n° 37 ad notam.

en comparaison de celui du Président-directeur général de la société anonyme (1).

Le rapport Sudreau souligne avec force que

"l'on ne saurait ignorer les raisons qui incitent les entrepreneurs à préférer le statut de société anonyme même lorsque ce choix se traduit par des complications supplémentaires allant jusqu'à l'accomplissement fictif des formalités de réunions d'assemblées générales ou de conseil d'administration" (2).

"La préférence pour le statut des sociétés anonymes provient en fait d'avantages qu'en tire le chef d'entreprise sur le plan fiscal et social..." (3).

---

(1) Jean HEMARD : "Société à responsabilité limitée" op. cit. n° 20.

(2) Il faut encore ajouter le fait de recourir à des associés de paille pour réunir le minimum légal de 7 actionnaires.

Le Rapport précité de la Commission sur les inégalités sociales estime que la moitié des sociétés anonymes sont constituées dans ce but : p. 58.

Relevons aussi que d'autres facteurs expliquent la désaffection envers la S.A.R.L. : interdiction d'émettre des valeurs mobilières, interdiction pour les associés et les gérants de contracter des emprunts auprès de la société, impossibilité pour le gérant de prendre le titre de président... : cf. Jean-Pierre BRILL : "La filiale commune" thèse Strasbourg dactyl. 1975 p. 36-37 n° 32; B. OPPETIT et R. SAYAG : op. cit. n° 125 p. 124, n° 357 p. 228-229.

(3) B. OPPETIT et R. SAYAG : op. cit. n° 8 p. 3.
Cf. aussi : thèse E. HANUS : op. cit. p. 342; Rapport SUDREAU op. cit. "la S.A.R.L." : Rev. fid. op. cit. n° 160 p. 60 et n° 165 p. 63; Rapport au Président de la République du Conseil des impôts : op. cit. : "entreprise familiale et société de famille" : Rev. fid. op. cit. n° 14 p. 31; André TURCQ : "Fiscalité de l'entreprise" : op. cit. n° 787 p. 312 ; A. OUZIEL : "la S.A.R.L. s'impose-t-elle toujours ?" : inf. chef d'entr. 1951.516.

Cette situation éminemment malsaine est dénoncée unanimement (1):

"Il apparaît donc tout à fait indispensable d'assurer la neutralité fiscale et sociale du choix d'une structure d'entreprise de manière à ce qu'il puisse s'opérer à l'abri des contraintes fiscales ou sociales et qu'il s'inspire uniquement des exigences et contraintes de l'entreprise à constituer" (2).

La structure juridique de l'entreprise ne doit pas être conditionnée par ce qui est fiscalement ou socialement avantageux pour son dirigeant (3).

---

(1) Jean SCHMIDT : "Les choix fiscaux des contribuables" : D. 1974 chr. p. 29; J.-Ch. SERNA et Ch. BENOIT : "Le dispositif d'orientation du commerce et de l'artisanat" : op. cit.; Jacqueline GRAPIN : article précité Le Monde 8 fév. 1975; G. MATHIEU : "s'adapter à son temps" : Le Monde 13 fév. 1975 p. 32; José BIDEGAIN : "Faire vite (à propos de la réforme de l'entreprise)" : Le Monde. Tribune libre 19 sept. 1974 p. 35; R. LASSEGUE : Préface à la deuxième édition de "La fiscalité de l'entreprise" A. TURCQ édit. Sirey Paris 1970 collect. Administration des entreprises; débats au Sénat sur la loi ROYER : J.O. déb. Sénat 15 déc. 1973 p. 2927; Jane AUBERT-KRIER : "Gestion de l'entreprise" : op. cit. p. 45.

(2) B. OPPETIT et R. SAYAG : op. cit. n° 8 p. 3.

(3) Jean WISNER : "La fiscalité et le choix de la forme juridique de l'entreprise "Conférence prononcée au séminaire organisé par l'Institut d'Administration des entreprises de l'Université de Paris et l'Assemblée pour le développement des études de gestion des entreprises" in "La fiscalité et l'entreprise" :collect. de l'I.A.E. de Paris. Dunod édit. Paris 1967; Yves DURAND : débats au Sénat le 14 nov. 1973 : compte-rendu in Le Monde du 16 nov. 1974 p. 12.

Ces considérations juridiques sont très importantes. Elles dépassent le cadre spécifique de cette étude et mettent en cause les relations du droit privé avec le droit fiscal ou social (1).

B. Les considérations économiques.

598. Elles émanent principalement des praticiens du droit et des milieux d'affaires et prennent la forme de revendications de caractère corporatif au sein, notamment, du mouvement des petits commerçants et artisans (2).

599. Le statut du gérant non-salarié au regard du fisc et de la Sécurité sociale est jugé inéquitable (3). Sur le plan social, malgré l'harmonisation en cours (4), cette appréciation est exacte.

---

(1) Jean SCHMIDT op. cit.; Guy LAMBERT : "De quelques aspects de l'incidence fiscale sur le droit commercial" : thèse. Aix-en-Provence dactyl. 1953; Claude PEYRONNIE : "L'influence du droit fiscal sur la forme des sociétés françaises" : thèse Bordeaux 1958 p. 32-33.

(2) Maurice ROY : "Les commerçants" Seuil Paris 1971; Christian MASSON : "Le C.I.D.-U.N.A.T.I. : un groupe de pression à la recherche d'une structure et d'une action" op. cit.; Jean CLUZEL : "Les boutiques en colère" Plon édit. Paris 1975.

(3) Rapport précité de la Commission sur les inégalités sociales" p. 51; note anonyme au Bull. inf. soc. 1971 p. 612 n° 294; "La société à responsabilité limitée" Rev. fid. op. cit. n° 172 p. 65-66; D. LAUGIER "Le droit des sociétés au service de l'évolution des entreprises" op. cit. p. 140-41; Claude PEYRET : rapport précité, A. TURCQ : "Fiscalité de l'entreprise" op. cit. n° 787 p. 313; Ch. COLIETTE : "L'impôt sur les sociétés est-il adapté à la moyenne entreprise" : éco. et comptabilité mars 1971 p. 24.

(4) Cf. supra n° 569.

Au plan fiscal, il n'est, cependant, pas prouvé statistiquement (1) que le gérant non-salarié soit nécessairement défavorisé par rapport au gérant salarié. Les frais réels, lorsque leur déductibilité est admise, peuvent en effet couvrir la réduction de 28 pour cent dont bénéficient les salariés (2). Néanmoins, la pression fiscale est ressentie comme étant plus forte :

> "A volume égal de prélèvements certains impôts ou certains systèmes fiscaux comportent un sacrifice psychologique plus grand et excercent de ce fait des effets économiques différents" (3).

Destinée à satisfaire ces revendications, la loi du 27 décembre 1973 dite "loi Royer" prévoit d'instituer l'équité fiscale et sociale des diverses formes d'entreprises (4).

---

(1) Aucune étude statistique n'est en effet accessible au public.

(2) Contra : Ch. MASSON : op. cit. p. 21.

(3) M. BROCHIER et TABATONI : "Economie financière" 1959 p. 243.

(4) Rappelons que les revendications qui sont à l'origine de la loi ROYER dépassent le cadre de la fiscalité et du régime social applicable aux dirigeants de sociétés,mais visent l'ensemble des dirigeants d'entreprise.

§ 2 Les propositions de réforme

600. La loi Royer, qui n'est qu'une loi d'orientation, n'édicte pas de règles de droit positif en matière fiscale et sociale (1). Les doutes exprimés par le gouvernement au sujet du respect des échéances prévues par la loi (2), ainsi que l'absence de toute référence à celle-ci lors de la discussion du projet de loi de finance pour 1976, n'en font qu'une des solutions envisageables parmi toutes celles qui préconisent l'attribution automatique de la qualité de salarié au gérant.

601. Cette dernière peut être entreprise selon deux modalités. La plus simple consiste en une assimilation pure et simple du gérant non-salarié au salariat. Cette méthode a le mérite de la simplicité. Elle mésestime toutefois la portée des conséquences auxquelles elle conduit et dépasse généralement le contenu des revendications de ceux qui la proposent.

---

(1) J.-C. SERNA et C. BENOIT : op. cit. n° 47. La création de l'aide spéciale compensatrice: Celle-ci consiste en une aide dégressive attribuée dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat aux commerçants et artisans âgés de plus de 60 ans et dont le montant total des ressources est compris entre une fois et demi et deux fois le chiffre limite prévu pour l'obtention de l'allocation supplémentaire du Fonds national de solidarité : cf. article 11 L. ROYER et l'étude précitée de J. BING : "Le volet social de la loi ROYER".

"Cette aide a été étendue, sous certaines conditions, à titre de bienveillance" (J. BURGARD : Lamy sociétés n° 2162) au gérant majoritaire par une instruction ministérielle (J.O. 11 jan. 1975 et rép. min. n° 15.685 : J.O. déb. Ass. nat. 22 avr. 1975 p. 1960). On est en présence d'une application extensive et libérale de la loi dont les dispositions ne visent que les exploitants individuels.

(2) Déclaration de M. TORRE secrétaire d'état auprès du ministre du commerce et de l'artisanat devant le Sénat : J.O. déb. Sénat 7 déc. 1973 p. 6714.

602. La deuxième méthode tend à "rapprocher" ou "aligner" les statuts respectifs du gérant salarié et du gérant non-salarié. Elle a le mérite de s'intégrer plus facilement dans les cadres juridiques existants et permet surtout d'en contrôler les effets et d'éviter notamment des bouleversements structurels que personne ne réclame.

603. Ceux-ci sont particulièrement redoutés en ce qui concerne la Sécurité sociale en raison notamment de l'hostilité des parties envers toute réforme de structure toujours soupçonnée de remettre en cause une des grandes conquêtes sociales du vingtième siècle (1).

604. On ne retrouve pas le même contenu émotionnel en matière fiscale. Les règles que le droit fiscal édicte ne reposent pas sur des grands principes jugés intangibles. La règle fiscale tend à se détacher de tout dogmatisme. C'est pourquoi l'on observera à la fois une audace et un pragmatisme plus marqué dans les propositions de réforme la concernant.

A. Les propositions d'assimilation pure et simple au salariat.

605. Les rapports récents que les autorités gouvernementales ont demandés préconisent généralement un rapprochement des statuts du gérant salarié et non-salarié, plutôt qu'une assimilation pure et simple au salariat (Rapport Sudreau sur la réforme de l'entreprise en particulier).

606. Les propositions du Rapport Méraud sur les inégalités sociales sont plus difficiles à interpréter. Il semble néanmoins que sur le plan fiscal on puisse interpréter le texte dans le sens de la généralisation du salariat à tous les dirigeants d'entreprise qu'ils exercent

---

(1) Christian MASSON op. cit. p. 10; J. BING : "Le volet social de la loi ROYER" : op. cit.

leurs fonctions en tant qu'entrepreneur individuel ou dans un cadre social (1).

607. Le législateur a commencé à s'engager dans cette voie. La taxe complémentaire qui frappait les revenus du gérant majoritaire a été ainsi supprimée. L'aménagement de la structure des barèmes a conduit à une réduction uniforme des taux d'imposition de chaque tranche (2).

608. A l'heure actuelle, deux mesures devraient être prises pour que l'assimilation totale soit réalisée. D'une part, et conformément aux engagements gouvernementaux pris dans la loi Royer, le seuil d'éxonération de l'impôt sur le revenu devrait être unique (3); d'autre part, la déduction forfaitaire de dix pour cent pour frais professionnels et la réfaction de vingt pour cent devraient être accordés aux non-salariés.

609. On constate à l'heure actuelle que des obstacles viennent retarder ces mesures. Bien que la loi de finance pour 1974 ait entrepris une première et timide étape vers une unification des seuils d'éxonération (4), l'écart entre les deux seuils subsiste et tend à se perpétuer depuis 1974 (5). Quand aux deux déductions de dix pour cent et de vingt pour cent qui constituent le principal attrait du salariat fiscal, il semble que la réforme soit abandonnée sur ce point. Le gouvernement se

---

(1) Rapport de la Commission "inégalités sociales" : p. 58 op. cit.

(2) Rép. min. éco. et fin. à LEBAS 19 sept. 1971 : J.O. déb. Ass. nat. n° 3576 p. 4143, Bull. inf. soc. 1971 p. 612 n° 294.

(3) Pierre RAYNAL : débats sur la loi de finance pour 1975 : J.O. déb. Ass. nat. p. 5524; J.-Ch. SERNA et Ch. BENOIT : op. cit. n° 48.

(4) 8.000.- F. pour les non-salariés et 10.000.-F. pour les salariés.

(5) Jean BARDOL : rapport spécial loi de finance pour 1975 : J.O. déb. Ass. nat. 23 oct. 1975 p. 7248. Art. 2 loi de finance pour 1976 : 12.600 F. pour les salariés et 11.200 F. pour les non-salariés D. 1976 lég. p. 40.

refuse à accorder au gérant non-salarié le bénéfice d'un "salaire fiscal" (1) suivant en cela les recommandations du Conseil des Impôts dans son rapport de juillet 1972 (2).

610. Dans l'esprit de ceux qui le revendiquent, le salaire fiscal consiste en l'imposition au titre des traitements et salaires d'une partie de la rémunération correspondant au travail personnel du non-salarié (3). Ce salaire fiscal serait fixé d'après le montant du plafond de salaire pris en compte pour le calcul des cotisations dues aux Caisses de Sécurité sociale. La fraction de rémunération excédant ce chiffre resterait imposée selon les règles de l'article 62 C.G.I. (4).

611. La position de l'Administration est bien établie. Les prélèvements alloués ou effectués par un non-salarié à raison de son activité professionnelle

> "correspondent en réalité à un emploi du bénéfice et non à une charge de celui-ci. Dans ces conditions, la reconnaissance d'un salaire fiscal en faveur des industriels, commerçants ou artisans, irait à l'encontre des règles fondamentales relatives à l'assiette de l'impôt sur le revenu" (5).

---

(1) Cf. rejet d'un amendement tendant à l'institution d'un salaire fiscal : J.O. déb. Sénat 22 nov. 1973 p. 1842, J.O. déb. Ass. nat. 23 oct. 1975 p. 1248.

(2) Rapport précité p. 660 et suiv.

(3) Maurice COZIAN : "Fiscalité des entreprises" : op. cit. n° 90 p. 88.

(4) 3.160.- F. par mois au 1.1.1976 soit 37.920.-F. par an.

(5) Rép. min. éco. et fin. à BIZET : J.O. déb. Ass. nat. 24 sept. 1966 p. 3030 n° 20.314; Rép. min. éco. et fin. à A. VIVIEN : J.O. déb. Ass. nat. 12 juil. 1963 p. 4.117 n° 2.752; Rép. min. éco. et fin. à VALENTIN : J.O. déb. Ass. nat. 25 fév. 1967 p. 340 n° 22.623.

Les revenus du gérant non-salarié ont une double nature : ils rémunèrent le capital investi et le travail exercé. Il est extrêmement malaisé de faire la part entre ces deux fonctions, d'où

> "les difficultés que soulèverait l'éventuelle reconnaissance de ce qui est quelquefois appelé le salaire fiscal des entrepreneurs" (1).

Il est vraisemblable qu'au-delà de ces considérations propres à la nature des revenus, il faille prendre en compte l'incertitude devant laquelle on se trouve lorsqu'il s'agit de les évaluer avec précision (2). En outre, suivant les principes d'action que s'est fixée l'Administration, l'extension du salariat fiscal au gérant non-salarié ne peut être envisagée que dans le cadre d'une réforme d'ensemble du statut des dirigeants d'entreprise tant au regard du droit fiscal que de la Sécurité sociale (3).

Pour toutes ces raisons, il a paru plus efficient de préconiser une harmonisation du statut du gérant non-salarié par rapport au gérant salarié.

B. L'harmonisation des statuts.

612. Au terme "harmonisation" (4) est quelquefois préféré celui d' "alignement" (5) ou de rapprochement (6). La méthode est identique, elle est la seule qui soit envisagée en matière sociale.

---

(1) Rapport de la Commission "Inégalités sociales" p. 51-52; rapport précité du C.E.R.C. p. 73.

(2) Cf. supra n° 553 et suiv.

(3) Rép. min. éco. fin. à LEBAS 19 sept. 1971 précitée.

(4) Rapport SUDREAU précité.

(5) Rapport MERAUD précité.

(6) J.-Ch. SERNA et Ch. BENOIT : op. cit. n° 48.

613. Les gérants non-salariés ainsi que l'ensemble des personnes relevant du régime des non-salariés non-agricoles sont attachés au maintien de leur régime particulier (1). L'harmonisation ne concerne donc que les obligations imposées et les prestations servies par ce régime. Des raisons historiques ainsi que des motivations corporatistes tenant à la nature de l'activité professionnelle expliquent ce choix (2).

614. Un réajustement par étapes est préconisé (3), avec plus de conviction pour les prestations que pour les cotisations qui sont plus ou moins admises comme étant la rançon et de la fortune et de la responsabilité (4). L'harmonisation est réclamée avec une insistance particulière en ce qui concerne l'assurance-maladie car

> "la distribution des soins est un des secteurs où la protection est encore très inégale en droit et en fait (couverture complémentaire par mutuelles ou accords d'entreprise), tandis que le ticket modérateur et l'avance des dépenses pèse plus sur les bas revenus et concerne plus certaines formes de soins, les soins "ambulatoires" ainsi que "les soins à l'hôpital""(5)

---

(1) J.-J. DUPEYROUX : "Sécurité sociale" op. cit. n° 332-333 p. 733; J. REVOL : "Régimes spéciaux" encycl. jur. Dalloz Répertoire de droit social; Ch. MASSON : op. cit. p. 10.

(2) Rapport MERAUD p. 54 précité.

(3) Vincent ANSQUER. Ministre du commerce et de l'artisanat : J.O. déb. Ass. nat. 30 oct. 1974 p. 5516 et 5227

(4) Rapport MERAUD op. cit. p. 54. Il n'en est cependant pas ainsi des petits commerçants et artisans.

(5) Rapport MERAUD p. 54 précité.

615. On peut enfin s'interroger sur les conséquences lointaines auxquelles conduira néanmoins cette harmonisation. On peut craindre, ou espérer, en effet que

> "l'instauration d'un régime de protection uniforme d'ici à 1978 ne conduise le système à perdre ses caractéristiques de diversité et d'inégalité" (1)

et donc sa raison d'être. On s'acheminerait ainsi inévitablement vers une absorbtion structurelle et matérielle dans le régime général. L'harmonisation des statuts ne serait donc qu'une étape vers l'assimilation pure et simple.

---

(1) Rapport MERAUD p. 54 précité.

CONCLUSION DU TITRE

616. Avant de s'engager dans cette voie, il importera donc de mesurer la différence réelle entre les régimes fiscaux et sociaux appliqués au gérant salarié et au gérant non-salarié. Sont-ils aussi différenciés en fait qu'ils paraissent l'être en droit ?

617. Le régime social des non-salariés s'est beaucoup rapproché de celui des salariés depuis 1966. Certes des différences subsistent. Il est probable cependant qu'elles puissent être comblées dans un cadre volontariste par l'adhésion de son propre gré du gérant non-salarié à une assurance complémentaire. On peut citer comme exemple la retraite complémentaire des cadres qui constitue une des conséquences les plus attrayantes du rattachement au régime général des salariés. Or, ce régime est finalement assez coûteux et l'adhésion volontaire du gérant à un autre système de retraite ne serait, de l'avis de nombreux spécialistes, guère plus onéreux.

618. L'attrait du salariat fiscal réside quant à lui dans la possibilité de réduire la base du revenu imposable de 28 pour cent. Or, en cette matière également il convient d'être prudent car il n'est pas évident que la possibilité de déduire les frais à concurrence de leur montant réel justifié n'aboutissent à un revenu net imposable beaucoup plus élevé (1).

---

(1) Cf. supra n° 589.

Si donc la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié avec les conséquences qui s'y attachent devait être remise en cause, il serait utile de se souvenir de ces remarques. On y gagnerait en particulier à mieux faire admettre une réforme en appréciant à leur juste valeur les avantages et les inconvénients du droit positif actuel.

CONCLUSION GENERALE

619. Si le droit peut être défini comme un langage qui permet de raisonner les faits, de les éprouver et par là d'ordonner les événements (1), cette étude aura montré que le statut du gérant de société à responsabilité limitée fait usage d'un mauvais langage qui ne permet pas de raisonner les faits avec rigueur et certitude et qui, par conséquent, n'ordonne pas les événements dans le sens souhaitable.

620. Le recours aux concepts et aux mécanismes juridiques du droit des sociétés pour l'application de distinctions relevant de l'idée d'entreprise réalise l'erreur de langage. Elle a été largement illustrée dans l'introduction.

621. Par voie de conséquence, la réalité du pouvoir - son existence et son étendue - ne peut être appréhendée que de manière déformée et imparfaite. Pour corriger cette erreur il a fallu créer une multitude

---

(1) BLOCH-LAINE François : "Pour une réforme de l'entreprise" : édit. Seuil. Paris 1967.

de mécanismes destinés à démasquer la fraude. On peut dire que l'ensemble du statut du gérant est dominé par l'idée de fraude : théorie de la gérance de fait, procédure de l'abus de droit, présomptions d'interposition, théorie des sociétés imbriquées, régime de la responsabilité pénale de l'article L.151 C.S.S., réglementation des frais professionnels ... La jurisprudence qui est à l'origine de cet impressionnant arsenal a eu un rôle méritoire quoique, bien souvent, inefficace. Mais, le fait même qu'elle ait dû intervenir à une échelle aussi vaste porte en lui-même la condamnation de la réglementation actuelle.

622. A l'incertitude que comporte inévitablement un statut à base essentiellement jurisprudentielle, s'ajoute un ensemble de droits et d'obligations guère favorables au gérant (en tout cas perçus comme tels) lorsqu'il veut conserver la maîtrise de la société. Leur réunion crée les conditions de la désaffection envers la société à responsabilité limitée que l'on constate aujourd'hui.

En apportant un surcroît d'intérêt à la société anonyme en raison du sort avantageux réservé à ses dirigeants, on en arrive à douter de l'intérêt juridique et de la signification économique de ces deux types de sociétés. Les "événements" se trouvent ordonnés par des causes qui leurs sont extérieures.

623. Pour résoudre la délicate question qui se posera, tôt ou tard, au législateur, il nous semble qu'il faut définir avec exactitude l'axe de la réflexion.

L'indispensable réforme devra s'écarter, à notre sens, de l'approche traditionnelle du statut des dirigeants au regard du fisc et de la Sécurité sociale.

624. M. Jean-Pierre GROSLIERE a proposé dès 1963 une nouvelle appréhension du problème. Constatant "le caractère complexe, voire contradictoire" de la situation des dirigeants de sociétés ("ils apparaissent tantôt comme les chefs de la société, tantôt comme à son service"

il remarque que

> "le droit des sociétés a ignoré L'ASPECT PROFESSIONNEL de la direction, de telle sorte qu'il se prête mal à l'attribution de garanties"

fiscales et sociales. Un nouveau concept apparaît ainsi : celui de profession. Lorsque l'on admettra le caractère professionnel de la fonction du gérant, lorsque le "manager" l'emportera sur le "capitaliste", il sera possible d'envisager l'octroi des garanties sociales et du régime fiscal des salariés au gérant de société à responsabilité limité quelle que soit son emprise sur la société.

Mulhouse, le 15 avril 1976.

BIBLIOGRAPHIE

1. THESES ET OUVRAGES GENERAUX

- ANDRIEU-FILLIOL Cl. et LACOSTE R. : "Code annoté de la Sécurité sociale" : Sirey Edit. Paris 1955
- AUBERT-KRIER Jane : "Gestion des entreprises" : Collect. U Thémis P.U.F. édit. Paris 1969
- BARBET-MASSIN R. : "Le régime de retraite des cadres" : Edit. Delmas Paris 1966
- BAUDROU Anne-Marie : "La suspension provisoire des poursuites et l'apurement collectif du passif selon l'ordonnance de 1967" : Thèse L.G.D.J. Edit. Paris 1975
- BERDAH J.-P. : "Fonctions et responsabilités des dirigeants de sociétés par actions" : Thèse Nice 1971 Bibliothèque de droit commercial L.G.D.J. Paris 1974
- BERR C. : "L'exercice du pouvoir dans les sociétés commerciales" : Thèse Grenoble 1961 Sirey Edit. Paris 1962
- BLOCH-LAINE M. : "Pour la réforme de l'entreprise": Seuil Edit. Paris 1963
- BOMBIN A.-J. : "La vie juridique et fiscale des Sociétés à responsabilité limitée" Société d'études juridiques et fiscales Nice 1953

- BONAFOUX R. : "Lamy Fiscal"
- BORDELOUP et BUSCHBAUM : "Jurisprudence de la Cour d'Appel de Paris" Direction régionale de la Sécurité sociale de Paris 1964
- BOUCOURECHLIEV J. : "Pour une S.à.R.L. européenne" étude du C.R.E.D.A. de Paris. Collect. Droit des affaires P.U.F. Paris 1973
- de BRIE Ch. : "Dossier F. comme fraude fiscale" : Edit. A. Moreau Paris 1975
- BRILL J.-P. : "La filiale commune" : Thèse Strasbourg 1975
- CAMERLYNCK G.H. & LYON-CAEN : "Précis de droit du travail" :Edit. Dalloz Paris 1975
- CAMPION G.L. : "Traité des entreprises privées" Tome 1,Organisation et financement 5ème Edit. P.U.F. Paris 1966
- CARBONNIER J. : "Droit civil" : Tome 3, Collect. Thémis P.U.F. Paris 1973
- CARREAU A. : "L'évolution des problèmes fiscaux de la société de famille" : Thèse Bordeaux 1951
- CARLOT J. : "Le régime fiscal des sociétés à responsabilité limitée" : Thèse Nancy 1926
- CHAMPAUD C. : "Le pouvoir de concentration de la société anonyme" : Thèse . Bibliothèque de droit commercial. Sirey Edit. Paris 1962
- CHOUKROUM C. : "Les droits des associés non-gérants dans les sociétés à responsabilité limitée" : Thèse Paris 1955
- CLUZEL J. : "Les boutiques en colère". Plon édit. Paris 1975
- COCARD M. : "L'usufruit des valeurs mobilières" : Thèse Paris 1925
- COLLI J.-C. : "L'inégalité par l'argent" : Collect. "l'air du temps": Gallimard Edit. Paris 1975
- COLLOT E. : "Des avantages de la mise en société d'une entreprise industrielle, commerciale ou agricole" : Thèse Dijon 1933
- COUTABLE J. : "Les sociétés à responsabilité limitée et l'impôt" : Thèse Paris 1945
- COZIAN M. : "La fiscalité des entreprises" 3ème Edit. Librairies techniques Edit. Paris 1975

- DAGOT M. : "La simulation en droit privé" : Thèse Collect. Bibliothèque de droit privé. L.G.D.J. Edit. Paris 1967
- DENUZIERE M. : "Enquête sur la fraude fiscale" Edit. J.C. Lattès Paris 1973
- DESPAX M. : "L'entreprise et le droit" : Thèse Collect. Bibliothèque de droit privé Edit. L.G.D.J. Paris
- DOUBLET J. : "Les régimes complémentaires" : Dr. soc. numéro spécial août-septembre 1962
- DRAN M. : "Droit fiscal - la fiscalité illustrée par l'exemple" Edit. Masson Collect. Droit et Sciences économiques Paris 1975
- DROUETS G. : "La société à responsabilité limitée" : Edit. Sirey Paris 1925
- DRUCKER P.F. : "La pratique de la direction des affaires. Les Editions d'Organisation Paris 1957
- DUPEYROUX J.-J. : "Sécurité sociale" Dalloz Edit. Paris 1975
- EFGRAFOFF B., DELSOL D., VIVIER G.: "Le gouvernement de l'entreprise" : Collect. U Armand Colin Edit. Paris 1973
- FONTAINE E. : "Le gérant de la société de famille" : Thèse Paris 1952 Sirey Edit. Paris
- GALBRAITH J.K. : "Le nouvel état industriel" : Bibliothèque des sciences humaines N.R.F. Edit. Paris 1967
- GOLDSTEIN Ch. : "Des abus de la notion de personnalité morale" : Mémoire pour le D.E.S. Strasbourg 1973
- HANUS E. : "La situation des dirigeants de sociétés par actions et de sociétés à responsabilité limitée en ce qui concerne leurs charges fiscales et leur affiliation à la Sécurité sociale" : Thèse Nancy 1955
- HASSLER Th. : "La démission en blanc des dirigeants de sociétés commerciales" : Mémoire pour le D.E.S. Strasbourg 1974
- HEMARD, TERRE, MABILLAT : "Sociétés commerciales" : Dalloz Edit. Paris 1974

- HOUPIN C. et BOSVIEUX H. : "Traité théorique et pratique des sociétés commerciales" : 5ème Edit. 1925
- JADAUD B. : "L'impôt et les groupes de sociétés" : Thèse Berger-Levrault Edit. 1970
- JULLIEN F. : "Lamy social"
- KOECHLIN H.-F. : "Droit de l'entreprise" : Librairies Techniques Edit. Paris 1964
- KOVARIK et BURGARD : "Lamy des sociétés"
- LAMBERT Guy : "De quelques aspects de l'incidence fiscale sur le droit commercial" : Thèse Aix 1953
- LARGUIER M. : "Droit pénal des sociétés" 1970
- LAUFENBURGER H. : "Traité d'économie et de législation financière" : Revenu, Capital, Impôt 3ème Edit. Paris
- LAURE M. : "Traité de politique fiscale" P.U.F. Edit. Paris 1967
- LEBALLE R. : "Manuel pratique du contentieux de la Sécurité sociale" Sirey Edit. Paris 1956
- LION H. : "Régime de retraite et de prévoyance des cadres" Sirey Edit. Paris 1955
- LYON-CAEN Ch. et RENAUD L. : "Manuel de droit commercial" Tome 2
- MARTY G. et RAYNAUD R. : "Droit civil" Tome 2 , 2ème Vol.
- MADJALDIN M. : "Les sanctions pénales dans le droit de la Sécurité sociale" : Thèse Poitiers 1963
- MASSON Ch. : "Le C.I.D.-U.N.A.T.I. : un groupe de pression à la recherche d'une structure et d'une action" : mémoire pour le D.E.S. Sciences politiques Strasbourg
- MAZEAUD H., L. et J. : "Leçons de droit civil" : Tome IV, 2ème Vol. Edit. Monchrestien Paris
- MERCADAL B. et JANIN F. : "Mémento pratique des sociétés commerciales" : F. Lefèvre Edit. Paris 1970
- MESTRE A. : "Les personnes morales et leurs responsabilités": Thèse Paris 1899
- MOLIERAC J. : "Manuel des sociétés" Tome 1 Dalloz Edit. Paris 1956

- MOREAU A. : "Traité pratique des Sociétés à responsabilité limitée d'après la loi et la jurisprudence" : Librairie du journal des avocats et des notaires Edit. Paris 1959
- PAILLUSSEAU J. : "La société anonyme technique d'organisation de l'entreprise" : Thèse L.G.D.J. Edit. Paris 1967
- PEIGNOT C. : "La retraite des cadres" : T.F.S. Edit. 1954
- PERROD A. : "De la représentation des gérants dans les sociétés à responsabilité limitée" : Thèse Lyon 1940
- RIPERT par ROBLOT : "Traité de droit commercial" : 2 tomes L.G.D.J. Paris 1972 et 1974
- RIVIERE A. : "La Sécurité sociale et les sociétés" : Thèse Toulouse 1952
- RODIERE R. : "Groupements commerciaux" : 7ème Edit. Dalloz Edit. 1971
- ROY M. : "Les commerçants" : Seuil Edit. Paris 1971
- SAGE E. : "Les problèmes fiscaux de l'entreprise" : Humanisme et Economie Edit. Paris 1974
- SAINT-JOURS Y. : "Le droit pénal de la Sécurité sociale" : Travaux et recherches de l'université de droit, d'économie et des sciences sociales de Paris II P.U.F. Paris 1973
- SANTAI M. : "L'usufruit des actions et obligations" : Thèse Caen 1938
- SAVATIER J. et R., LELOUP J.-M. : "Droit des affaires" Collect. Administration des entreprises Paris Sirey 1970
- TADDEI B. : "La fraude fiscale" : Librairies Techniques Edit. Paris 1974
- TEMPLE H. : "Les sociétés de fait" : Thèse. Bibliothèque de droit privé Tome CVLI 1975
- THALLER et PERCEROU : "Traité élémentaire de droit commercial"
- TOURNIER G. : "Les agréments fiscaux" : Publications de l'I.E.P. de Toulouse. Recherches administratives Tome 1 Edit. Pédone Paris 1970
- TOUZEAU A. : "La rémunération des organes de gestion dans les sociétés anonymes et les S.à.R.L." Thèse Rennes 1969

- TURQ A. : "Fiscalité de l'entreprise" 3ème Edit. Sirey 1975
- VAES U.J. et GOBLET M. : "La technique de financement des entreprises" Dunod Edit. Paris 1965
- VUILERMET G. : "Droit des Sociétés. Nouvelle législation" Dunod Edit. Paris 1969

2. ARTICLES, NOTES, OBSERVATIONS ET CONCLUSIONS

- A. J.: observ. sous C.A. Paris 23 mars 1966 : J.C.P. 1966. II. 14.780
- A. P.: observ. sous Ch. réunies 29 juin 1955 : J.C.P. 1955.II. 887
- ALLIBERT B. : "La pluralité des gérants dans les S.à.R.L." : Rev. soc. 1975.605
- ALLUIN M. : "Les gérants minoritaires des S.à.R.L. en face de la Sécurité sociale" : Actual. Fid. 1949.496
- ALVAREZ N. : "Les infractions au droit pénal de la Sécurité sociale : Rev. prat. Dr. soc. 1974 n° 348 p. 101
- AMIEL B. : "Les travailleurs bénévoles de la Sécurité sociale" : Quest. Sec. soc. 1974 p. 200
- AMIEL B. : "Le régime fiscal des gérants de S.à.R.L." : Quest. Sec. soc. n° 3 mars 1974
- AUBERT J.-L. : "La révocation des organes d'administration des société commerciales" : R.T.D.Com. 1968.977
- AUSSEDAT J. : "L'entrepreneur individuelle à responsabilité limitée" : Rapport présenté au congrès de l'Union Internationale du Notariat Latin. Buenos Aïres. Oct. 1973 Soc. Comm. 1
- AUTESSERRE J. : "Nature juridique et conditions de révocation des gérants de sociétés, notamment de ceux de S.à.R.L." : D.1957 Chr. p. 21

- AUTESSERRE J. : note sous C.A. Paris 4 juil. 1964 : Rev. soc. 1965.72
- BARANTON R. : "Responsabilité pécuniaire des gérants de S.à.R.L. en matière de Sécurité sociale" : G.P. 1959.1.34 doctr.
- BARSEGHIAN M. : "Le financement de l'innovation en France" : D. 1975 Chr. p. 270
- le BAYON A. : "L'usufruit des parts sociales" : Rev. soc. 1973.456
- BENOIST J. : "Les dirigeants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" : Actual. fid. 1951.553 et suiv.
- BERGEROUX G. : "La réforme de la Sécurité sociale" : numéro spécial Dr. soc. jan. 1968
- BERR C. : "La place de la notion de contrôle en droit des sociétés" : Mél. en l'honneur de Daniel Bastian Tome 1 p. 1
- BEZARD P. : articles sur la S.à.R.L. au jurisclasseur des sociétés fasc. 71,73,74
- BIDEGAIN J. : "Faire vite, à propos de la réforme de l'entreprise" : Le Monde 19 sept. 1974 p. 35
- BIHL J.-L. : "Le non-paiement des cotisations sociales et la responsabilité des dirigeants d'entreprises. A propos de l'arrêt 'Mincel-Prunet' " : G.P. 1973 doctr. 491
- BING J. : "La refonte du régime d'assurance-vieillesse des travailleurs non-salariés de l'industrie et du commerce : Quest. Sec. soc. 1966.143
- BING J. : "Le volet social de la loi Royer" : Quest. Sec. soc. 1974 p. 172-175 et 212-216
- BING J. : "Contribution sociale de solidarité et taxe d'entr'aide. Modification de la règlementation" : Quest. Sec. soc. 1974 p. 144
- BLANCHER R. : note sous C.E. 18 juil. 1973 : R.T.D.Com. 1973.939
- BOITARD M. : "Les négociations de blocs de titres" : J.C.P. 1974.C.I. doctr. n° 2.666
- BOLLEROT M. : "Pourquoi et comment constituer une société de famille ?": Tabl. jur. et fisc. 1949.205

- BORNECQUE-WINANDY F. : "L'exonération possible des remboursements de frais des dirigeants de sociétés" : comment. G.P. 1975 17-18 oct. 1975 doctr. p. ?
- BOULOC B. : note sous Cass. crim. 1er fév. 1972 : Rev. soc. 1973.478
- BOULOC B. : note sous Cass. crim. 19 avr. 1972 : Rev. soc. 1972.741
- BOULOC B. : note sous Cass. crim. 21 déc. 1971 : rev. soc. 1972.726
- BOULOY B. : note sous C.A. Paris 12 mai 1959 : Journ. agrées 1959.229
- BOUZAT P. : note sous Cass. crim. 19 avr. 1972 : R.T.D.Com. 1973.337
- BOURREL E. : "L'obligation au passif social des dirigeants de société anonymes et de S.à.R.L. en cas d'insuffisance d'actif" : R.T.D.Com. 1960 p. 785 et suiv.
- BOURREL E. : "Impôt sur les sociétés" : encycl. jur. Dalloz, Rép. soc. tome 1
- BOURREL E. : "Sociétés de personnes (régime fiscal)" : encycl. jur. Dalloz Tome 2 Rép. soc.
- BOURREL E. : "Les rémunérations des dirigeants. A propos du statut fiscal du gérant" : encycl. jur. Dalloz Rép. soc. Tome 2
- BRICARD M. : "La responsabilité personnelle des gérants de S.à.R.L. en cas de faillite sociale" : R.T.D.Com. 1952.37
- BRIERE DE L'ISLE G. : "Président-directeur-général" : Rép. soc. Encycl. jur. Dalloz Tome 2
- BRUZIN A. : "De la situation des dirigeants, administrateurs et gérants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" : J.C.P. 1948 1.711
- BUREAU A. : "Les impôts sur les revenus des S.à.R.L. (la question du gérant majoritaire)" : Bull. S.à.R.L. 1949.40
- BUREAU A. : Note sous Cass. soc. 20 juil. 1949 (2 arrêts) J.C.P. 1950. II. 5235
- BURGARD J. : "Le statut des gérants et des P.D.G. de S.A. au regard de la Sécurité sociale" : Quest. Sec. soc. 1955.136
- BURGARD J.: " La suppléance du gérant dans les S.à.R.L." : Rev. soc. 1958.8

- BURGARD J. : "Modification de la situation sociale et fiscale du gérant de S.à.R.L. : Rev. soc. 1959.260
- BURST J.-J.: note sous Cass. crim. 1er fév. 1972 : J.C.P. 1973.2.17. 307
- CARREAU A. : "Les avantages de l'exploitation en société de l'entreprise à caractère familial" Rev. soc. 1952.252
- CARREAU A. : "Le problème fiscal de la Société de famille" : Rev. soc. 1952.12
- CATALA P. : "La transformation du patrimoine dans le droit civil" : R.T.D.Civ. 1966.202
- CATALA-FRANJOU N. : "note sous Ch. réunies 24 juin 1966"Rev. soc. 1967.136, D. 1967.137
- CATALA-FRANJOU N. : "La situation des dirigeants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" : Mél. en l'honneur de Henri Cabrillac. Librairies Techniques 1968.81
- CHAMPAUD C. : "Les méthodes de regroupement des sociétés" : R.T.D. Com. 1967.1003
- CHAMPAUD C. : Observ. sous C.A. Reims 4 nov. 1969 : R.T.D.Com. 1970. 420
- CHAMPAUD C. : "La situation personnelle des dirigeants de sociétés de famille et la réforme de 1966" : Mélanges en l'honneur de Daniel Bastian Tome 1 Librairies Techniques Edit. Paris 1974
- des CHARRONS C. : "La société de famille au point de vue fiscal" : Rev. imp. et soc. n° 45, 46, 47,48
- CHAUVEAU R. : "Des abus de la notion de personnalité morale dans les sociétés" : Rev. gén. dr. com. 1938.397
- CHAUVEAU R. : "Les cessions de parts en blanc" : G.P. 1957.1. doctr. 24
- COHEN M. : "La responsabilité pénale des dirigeants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" : Rev. prat. Dr. soc. n° 308. 1970
- COLIETTE C. : "L'impôt sur les sociétés est-il adapté à la moyenne entreprise" : Eco. et compt. mars 1973.83

- COUTELLIER G. : "L'évolution de la jurisprudence sur l'affiliation des dirigeants de sociétés à la Sécurité sociale" : rev. soc. 1952.1
- COZIAN M. : "L'inégalité devant l'impôt par le fait de l'Administration" : D. 1975 chr. 100
- DELAISI P. : "La responsabilité personnelle des dirigeants de sociétés en matière de cotisations de Sécurité sociale" : G.P. 1964.I. doctr. 88
- DELMAS-MARSALET : concl. Sous C.E. 18 juil. 1975 req. n° 90.059 : Dr. fisc. n° 3bis p. 96
- DELMAS-MARSALET : concl. sous C.E. 10 oct. 1973 : Dr. fisc. 1973.1163
- DELMAS-MARSALET : concl. sous C.E. 27 nov. 1974 : Dr. fisc. 1975.68
- DELPECH J. : note sous Cass. soc. 2 mai 1947 : S. 1947.1. 133
- DELPY J. : "Sécurité sociale" : article juriscl. fasc. 35-1
- DERVEAUX H. : "L'assujettissement des associés-gérants de S.à.R.L. à la législation des assurances sociales" : Bull. S.à.R.L. 1959. 48
- DESSAINT M. : "Le statut des gérants de S.à.R.L. et des P.D.G. de S.A. au regard de la Sécurité sociale" : Vie jud. 27 juin-2 juil. 1955
- DUCAMIN : concl. Comm. gouv. sous C.E. 8 juil. 1963 : Dr. fisc. 1966 n° 25bis p. 8
- DUCOULOUX-FAVARD J. : "La publicité" : Art. Encycl. jur. Dalloz, Rép. soc. Tome 2
- DUFOUR : concl. comm. gouv. sous C.E. 7 déc. 1964 req. n° 59.021 : Dr. fisc. 1964. n° 3bis p. 96
- DUFOUR : concl. comm. gouv. sous C.E. 3 juil. 1970 : J.C.P. 1971 C.I. 10.206
- DUPEYROUX J.-J. : note sous Cass.soc. 11 jan. 1967 : D. 1967.225
- DUPEYROUX J.-J. : note sous Cass. soc. 5 nov. 1970: Bull. inf. soc. 1971 p. 132
- DURAND P. : "Le particularisme du droit du travail" : Dr. soc. 1945.298

- EPSTEIN R. : "Sécurité sociale et règlement judiciaire" : Quest. sec. soc. 1974. p. 33
- FAIVRE P. : "La responsabilité pénale des personnes morales" : Rev. sc. crim. et de dr. pén. comp. 1958 p. 553
- FOUCAULT M. : "Est-il préférable d'être gérant majoritaire que minoritaire ?" : rep. Commaille 1955 p. 47
- FOURNIER M. : "Société de famille " : encycl. jur. Dalloz Rép. soc. Tome 2
- FRANCESCHINI P. et PELISSIER L. : "Le régime juridique, fiscal et social des dirigeants de sociétés" : Le moniteur des travaux publics et du bâtiment 2 sept. 1968 p. 33 et suiv.
- FRENISY A.M. : "Observations critiques sur la responsabilité personnelle des gérants de S.à.R.L. pour défaut de paiement des cotisations de Sécurité sociale" : J.C.P. 1965 C.I. n° 76.374
- FREYRIA C. : "De l'affiliation à la Sécurité sociale des dirigeants de sociétés" : Dr. soc. 1953.38
- FRIEDEL G. : "La Loi du 28 mai 1955 relative à l'assujetissement de certains dirigeants à la Sécurité sociale" : Dr. soc. 1956 p. 168, 307
- GALASSI G. : "La reprise des poursuites de l'U.R.S.S.A.F contre les dirigeants de sociétés en faillite" : G.P. 1967.2. doctr. 81
- GAVEAU M. : "La situation des dirigeants, administrateurs et gérants de sociétés au regard de la Sécurité sociale" Tabl. jur. fisc. 1949.235
- GHESTIN J. : note sous C.A. Douai 19 oct. 1965 : J.C.P. 1966.14.847
- GIRARD M. : "La S.à.R.L. et la réforme fiscale du 9 déc. 1948" : Bull. S.à.R.L. n° 1 p. 11
- GRAPIN J. : article Le Monde 8 fév. 1975
- GROSLIERE J.-C. : "Les garanties professionnelles des dirigeants de sociétés commerciales" : D. 1963.184
- GUELOT J.-P. : "Apparition et évolution de la notion de groupe en droit fiscal" : J.C.P. 1969 C.I. 87.102

- GUYON Y. : "Personnalité morale des sociétés" : Juriscl. soc. fasc. 27
- GUYENOT J. : note sous Cass. com. 5 jan. 1973 : D. 1973.587
- GUYENOT J. : note sous Cass. crim. 15 mars 1973 : Jour. agrées 1973. 150
- GUYENOT J. : "La condition juridique et le statut du V.R.P." : Les Petites Affiches 1975 n° 96
- GUYENOT J. : "Gérance majoritaire et abaissement de l'âge de la majorité" : Les Petites Affiches n° 52 30 avr. 1975
- H.A. : note sous Cass. soc. 23 avr. 1975 : D. 1975.520
- H.B. : note sous Cass. soc. 28 mai 1952 : J.C.P. 1952.II.7.215
- HAMIAUT H. : "Transparence fiscale et transparence juridique en matière de sociétés" : S. 1964 chr. p. 4
- HEMARD J. : "La société à responsabilité limitée" : Encycl. jur. Dalloz Rép. soc. Tome 2
- HEMARD J. : note sous Cass. crim. 22 janv. 1975 : Rev. soc. 1975.297
- HOUIN R. : observ. sous C.A. Paris 17 juin 1966 : R.T.D.Com. 1966. 1003
- HOUIN R. : note sous Cass. crim. 19 avril 1972 : R.T.D.Com. 1972. 1005
- HOUIN R. : note sous Cass. crim. 15 mars 1973 : R.T.D.Com. 1973.340
- JAMARD P. : "De l'affiliation des gérants de S.à.R.L. à la Sécurité sociale et leur situation à l'égard des allocations familiales et des administrations fiscales" : Journ. agrées 1959.35
- JAMBU-MERLIN M. : note sous C.A. Paris 8 avr. 1964 : Dr. soc. 1965.272
- JAMBU-MERLIN M. : note sous C.A. Colmar 15 oct. 1964 : Dr. soc. 1965.592
- JAMBU-MERLIN M. : note sous Cass. civ. 6 mai 1965 : Dr. soc. 1965.592
- JOST M. : "La société de famille" : Bull. S.à.R.L. 1950.18
- JOST M. : "Les gérants minoritaires sauront bientôt à quoi s'en tenir" : Bull. S.à.R.L. 1950.54

- LAEDERICH F.-J. : encycl. jur. Dalloz Rép. soc. mise à jour "S.à.R.L." 1975
- LAGARDE G. : "La limitation de la responsabilité dans les entreprises commerciales et les moyens de parer à ses dangers" : Rapport sur le droit français. Travaux de l'Association Henri Capitant. Tome 9 Dalloz 1957 p. 69-77
- LAMARRE A. : "Expansion économique et sociétés de famille" : Rev. soc. 1955.323
- LAROCHE D. : "La contribution sociale de solidarité et son nouveau régime" : Rev. Banque 1973.54
- LAROCHE D. : "La rémunération des dirigeants de sociétés et leur déductibilité" : Rev. Banque 1971.625, 829,1148
- LAROCHE D. : "Les rémunérations déductibles des gérants majoritaires de S.à.R.L." : Rev. Banque 1971.1045
- LASSEGUE R. : Préface in "La fiscalité des entreprises" A. Turq Sirey Edit. Paris 1970
- LAUGIER D. : "Le droit des sociétés au service de l'évolution des entreprises" Article intitulé : "La mise en société de l'entreprise" : 64ème congrès des notaires de France. Royan 1966
- LEFEVRE F. : "De l'incivisme fiscal" : Rev. Trésor mars-avril 1961 p. 83
- LEGEAIS R. : "Sur qui pèse la responsabilité pénale des infractions aux lois sociales dans l'entreprise ?" : Dr. soc. 1961.342
- de LESTANG R. : "De la possession" : Juriscl. droit civil art. 2228-fasc. E
- LEHNARD A. : "Les cessions de parts en blanc dans les sociétés à responsabilité limitée" : inf. chef d'entr. 191 p. 341
- LEHNARD A. : "L'abus de droit en matière fiscale" : inf. chef d'entr. 1961.442
- LEVASSEUR G. et MAZARD J. : "Sécurité sociale" rubrique Rép. dr. pén. encycl. jur. Dalloz 2ème Edit.
- LEVASSEUR G. : "Affiliation à la Sécurité sociale. Cas du gérant de Société à responsabilité limitée" : Dr. soc. 1953.55

- LEVEL P. : "La faute involontaire de l'employeur à la suite d'agissements commis par son personnel" : J.C.P. 1960.1.1959
- LYON- CAEN G. : "Les cadres" : D. 1961. chr. XXI
- LYON-CAEN G. : Note sous Cass.; civ. 6 mars 1963 : Dr. soc. 1963.382
- LYON-CAEN G. : Note sous Cass. ; civ. 16 juin 1962 : Rec. gén. lois et jurispr. 1963.218
- LYON-CAEN G. : "Défense et illustration du contrat de travail" : Ann. phil. droit 1968
- MANDELKERN : Concl. comm. gouv. sous C.E. 30 mai 1973 req. n° 82.593 : Dr. fisc. 1973.2. n° 39.1310
- MANDEVILLE L. : "Les mécanismes répressifs du système français de Sécurité sociale ; contribution à une mesure de l'efficacité des sanctions" : Annales de l'université de Toulouse Tome XX 1972 p. 193
- MARTIN D. : "La démission des organes de gestion des sociétés commerciales (liberté et révocabilité)" : Rev. soc. 1973.273
- MARTIN M. : Concl. comm. gouv. sous C.E. 22 fév. 1960 req. n° 43.791 : Dr. fisc. 1960. n° 47 doctr.
- MARTIN M. : Concl. comm. gouv. sous C.E. 15 jan. 1965 req. n° 63.227 : Dr. fisc. 1965 doctr. n° 25 p. 45
- MARTIN Y. : "Le régime des cadres, dix années de fonctionnement" : Dr. soc. sept.-oct. 1958 janv. 1958
- MATHIEU G. : "S'adapter à son temps" : Le Monde 13 fév. 1975 p. 32
- MATHIEU G. : "Les entrepreneurs individuels ont en moyenne des revenus deux fois supérieurs à ceux qu'ils déclarent au fisc" : Le Monde 28 mars 1975
- MEHL : Concl. comm. gouv. sous C.E. 12 juin 1968 req. n° 71.946 : Dr. fisc. 1970. n° 4.86
- MEHL : Concl. comm. gouv. sous C.E. 16 avr. 1969 : Dr. fisc. 1969 n° 51
- MERIC : Concl. comm. gouv. sous C.E. 7 fév. 1958 req. n° 35.819 : Dr. fisc. 1958 n° 39

- MINJOZ J. : note sous C.A. Paris 29 juin 1968 : D. 1964.563
- MINJOZ J. : note sous C.A. Orléans 25 oct. 1963 : D. 1964.12
- MINJOZ J. : note sous Cass. civ. 6 mai 1965 : D. 1966.157
- MINJOZ J. : note sous C.A. Paris 27 nov. 1968 : D. 1969.154
- MINJOZ J. : note sous Cass. soc. 22 oct. 1969 : D. 1970.127
- MODLINSKY E. : "La Sécurité sociale, une idée ou une institution juridique" : Dr. soc. 1969.288
- MULLER A. : "Le problème de la mise en société d'une entreprise et du choix de la forme sociale" : Revue Droit et Economie n° 12 1974
- NAVATTE B. : "La fraude et l'habileté en droit fiscal" : D. 1951 p. 87
- NECTOUX M. : note sous Cass. com. 27 mai 1957 : J.C.P. 1957.II. 10.075
- NETTER F. : "La Sécurité sociale et les régimes complémentaires" : Rev. fr. trav. oct. 1959
- NOWINA R. : note sous Trib. correct. Seine 28 nov. 1956 : S. 1957.303
- OUZIEL A. : "La S.à.R.L. s'impose-t-elle toujours ?" : inf. chef entr. 1951.516
- PALMADE M. : "Les gérants de S.à.R.L. au regard de la législation fiscale et sociale" : Bull. S.à.R.L. 1949.46
- PALMADE M. : "Société de famille et S.à.R.L." : Bull. S.à.R.L. 1953.33
- PEGAUD J. : "La constitution des sociétés de famille" : Tabl. jur. et fisc. 1949.19
- PELLETIER H. : "Assistance obligatoire du débiteur au règlement judiciaire" : Juriscl. comm. fasc. D.16
- PERRAUD-CHARMANTIER : "Les critères d'affiliation à la Sécurité sociale des P.D.G. de S.A. et des gérants de S.à.R.L." : G.P. 1949.2. doctr. 46
- PERRAUD-CHARMANTIER : "Les critères d'affiliation à la Sécurité sociale selon la jurisprudence récente : gérant de S.à.R.L." : Quest. Séc. soc. 1954.20

- PEYTEL A. : "Les gérants majoritaires et minoritaires" : G.P. 1950.1. 27
- PIC P. : note D. 1937.1.89
- PICHAT A. : "L'assujettissement des gérants de S.à.R.L. à la Sécurité sociale" : note sous Cass. soc. 17 juil. 1952.281
- PIETTRE A. : "Propriété et entreprise" : Le Monde 25-26 mai 1975 p. 20
- PINOTEAU M. : "A propos de la rémunération des dirigeants de sociétés" G.P. 1971.1. doctr. 50
- PINTON G. : "Assurances sociales. Affiliation des gérants" : Rép. Dr. soc. et dr. trav. Tome 1. 1960
- PIRET R. : "La limitation de la responsabilité dans les entreprises commerciales et les moyens de parer à ses dangers" Rapport général. Travaux de l'Association Henri Capitant Tome IX 1955 Dalloz Edit. 1957
- du PONTAVICE E. : "La rémunération des organes de direction et de surveillance de la société anonyme" : Mél. en l'honneur de Daniel Bastian Tome 1 p. 177 et suiv.
- du PONTAVICE E. : "Le cumul d'un contrat de travail avec la qualité d'organe social" : Journ. soc. 1971 art. 50.256
- POUSSIERE : Concl. comm. gouv. sous C.E. 4 déc. 1954 : Dr. fisc. 1955 n° 9
- POUSSIERE : Concl. comm. gouv. sous C.E. 20 mars 1964 req. n° 60.070 Dr. fisc. 1965 n° 5 doctr.
- QUEST F. : "Dirigeants de sociétés et cotisations de Sécurité sociale" G.P. 1966.I.21
- R. J. : note sous Cass. crim. 19 juil. 1965 : J.C.P. 1966.II.14.895
- R. J.-M. : note sous Cass. comm. 21 déc. 1971 : D. 1972.1.465
- RAULT J. : "De l'influence de la Loi fiscale sur la nature et sur la technique des institutions commerciales" : Rev. crit. lég. et jurispr. 1930 p. 360 et p. 590
- RAULT J. : note sous C.A. Alger 13 mai 1954 : R.T.D.Com. 1955

- REYMOND de GENTILLE M.-J. : "Organisation professionnelle et responsabilité des syndics" : Juriscl. comm. fasc. B.30
- REVOL J. : "Régimes spéciaux" : Encycl. jur. Dalloz, Rép. soc. Tome 2
- RIBETTES-TIHLET J. : "Sécurité sociale" : Encycl. jur. Dalloz, Rép. soc. Tome 2
- RIBETTES-TIHLET J. : note sous Cass. civ. 2 déc. 1964 : D. 1965.489
- RIBETTES-TIHLET J. : note sous Cass. crim. 22 mai et 4 juin 1973 : Rec. gén. lois et jurispr. 1974.95
- RIPERT J. : note sous Cass. soc. 28 juil. 1952 : J.C.P. 1952.II. 7.349
- RIVES-LANGES J.-L. : "La notion de dirigeant de fait au sens de l'article 99 de la Loi du 13 juillet 1967" : D. 1975. chr. 41
- ROBERT J.-M. : "Sociétés" : Encycl. jur. Dalloz, Rép. soc.
- ROBIN M. : "Les responsabilités pénales des dirigeants de fait des sociétés commerciales dans la Loi du 24 juillet 1966" : Rec. dr. pén. 1967.1.
- RODIERE R. : "Le gérant de Société à responsabilité limitée est-il responsable du non-paiement des cotisations de Sécurité sociale ?" R.T.D.Com. 1965.623
- RODIERE R. : note sous Cass. crim. 19 avr. 1972 : D. 1973.63
- ROLLAND M. : "Facultés ouvertes aux sociétés" : Juriscl. soc. Tome XI fasc. 2653
- ROLLAND M. : "Rémunération des gérants majoritaires dans la S.à.R.L. et assimilés" : Juriscl. dr. fisc. Impôts directs. Traité Tome 4 fasc. 270
- ROUAST A. : note D. 1950.209
- ROUSSEAU J. : "Les S.à.R.L. - Les titres" : Juriscl. soc. fasc. 73
- ROUSSEAU J. : "Les S.à.R.L. - Les délibérations des associés" : Juriscl. soc. fasc. 75
- ROUSSEAU J. : "Les S.à.R.L. - Organisation - Gérance - Statut social" : Juriscl. soc. fasc. 74
- ROUSSEAU J. : note sous C.A. Angers 27 mai 1964 : J.C.P. 1974.II. 13.386

- ROUSSEAU J. : note sous Cass. com. 5 jan. 1973 : J.C.P. 1974. C.I. 11.239
- ROUSSEAU J. : note sous Cass. soc. 5 déc. 1973 : J.C.P. 1974.II. 17.742
- le ROY M. : "Situation fiscale des gérants majoritaires dans la S.à.R.L." : Bull. contr. dir. 1951 p. 9
- SAINT-JOURS Y. : "La responsabilité civile des employeurs qui ne se conforment pas à la législation de Sécurité sociale" : D. 1972. chr. 219
- SAINT-JOURS Y. : note sous Cass. crim. 15 mars 1973 : J.C.P. 1973: J.C.P. 1973.II.15.577
- SCHMELTZ : Concl. comm. gouv. sous C.E. 4 déc. 1974 req. n° 85.245 et 85.246 : Dr. fisc. 1975 n° 920 p. 625
- SCHMIDT J. : "De l'influence du droit fiscal sur le droit des sociétés" R.T.D. Com. 1957.559
- SCHMIDT J. : "Les choix fiscaux des contribuables" : D. 1974 chr. 29
- SERNA J.-Ch. et BENOIT Ch. : "Le dispositif d'orientation du commerce et de l'artisanat" : J.C.P. 1974. doctr. n° 2.643
- SOULEAU H. : "La démission des dirigeants de sociétés commerciales" : R.T.D.Com. 1972.21
- STOUFFLET J. : "Sociétés fictives et frauduleuses" : Juriscl. soc. fasc. 7ter
- TABET J. : Régime fiscal des S.à.R.L. en France" : Rev. soc. 1955.102
- TEXIER G. : note sous C.E. 23 déc. 1970 : D. 1971.459
- TEXIER G. et ROBERT J.-M. : note sous Cass. crim. 3 juil. 1974 : D. 1974.211
- THOMAS M. : "Les situations des gérants de S.à.R.L. au regard de la Sécurité sociale" : J.C.P. 1950. C.I. 1.823
- TOISON J.-L. : Observ. sous Cass. soc. 22 oct. 1969 : Dr. soc. 1970.259
- TOISON J.-L. : note sous C.A. Paris 10 juin 1970 : J.C.P. II. 16.638
- TOISON J.-L. : "La rémunération des dirigeants de sociétés anonymes et de S.à.R.L." : Journ. jud. ass. 18 mars 1972 p. 3

- TROTABAS L. : "Les rapports du droit fiscal et du droit privé" : D.H. 1926 Chr. p. 29
- VANARD M. : "La S.à.R.L. : régime fiscal et Sécurité sociale" : Rép. Notariat 1950. p. 137 art. 26.823
- VANARD M. : "La transformation des S.à.R.L." : Rép. not. 1955 p. 49 art. 27.326
- VERDOT M. : "La mission du curateur dans la procédure de suspension des poursuites" : J.C.P. 1972- C.I. 10.425
- WISNER J. : "La fiscalité et le choix de la forme de l'entreprise" : Conférence prononcée le 15 mai 1965 au séminaire organisé par l'institut d'administration des entreprises de l'Université de Paris et l'association pour le développement des études de gestion des entreprises in "Fiscalité de l'entreprise" : collect. de l'I.A.E. de l'Université de Paris. Edit. Dunod Paris 1967
- ZAQUIN G. : "La gérance de fait dans la S.à.R.L. en droit fiscal" : Dr. soc. jan. 1976 p. 1

3. OUVRAGES ET NOTES ANONYMES

- "Le statut des dirigeants de S.A. et S.à.R.L. "Rev. fid. n° 567 mai 1975
- "La Société à responsabilité limitée" : Rev. fid. n° 547 oct. 1973
- "Entreprise familiale et sociétés de famille" : Rev. fid. n° 522 oct. 1971
- "La Sécurité sociale" : Rev. fid. n° 568-69. 1975.
- Mémento pratique. Francis Lefèvre 1975
- Traité de la F.N.O.S.S.
- "Le problème de la mise en société d'une entreprise individuelle et du choix de la forme sociale" : D.O. n° 20. 13.600. 1974

- "La rémunération des gérants et associés au point de vue fiscal" : Quest. prudh. 1949.399
- "La S.à.R.L. et la Sécurité sociale : l'examen de chaque cas particulier s'impose pour apprécier la situation du gérant minoritaire " : Bull. S.à.R.L. n° 4. 1950 p. 123
- "Le guide pratique du gérant de S.à.R.L." : inf. chef. d'entr. édit. Paris 1952
- "Régime fiscal des gérants de S.à.R.L.; gérants de fait" : Rev. ass. nat. experts-comptables stagiaires. 1953.11
- "Dirigeants de S.à.R.L. et de sociétés de personnes : les différents modes de taxation de leurs revenus" : actual. fid. 1955.662
- "Gérants de S.à.R.L. et Sécurité sociale": Revue Service Bull. des transports 1957.274
- "Les régimes complémentaires de retraite en France" : Rev. internat. trav. vol. LXXVI n° 4 oct. 1957
- "Exemples d'application de la notion de gérant de fait" : Bull. inf. soc. 1964 p. 267 n° 169
- note sous C.E. 20 mars 1964 : Bull. inf. soc. 1964 p. 107 n° 79
- note sous C.A. Rennes 6 juin 1964 : Bull. inf. soc. 1964 p. 198 n° 133
- note Bull. inf. soc. 1965 p. 70 n° 48
- comment. sous C.E. 28 juin 1967 : Dr. fisc. 1967 n° 29-30.820
- comment. sous C.E. 4 nov. 1970 req. n° 73.510 : Dr. fisc. 1970 II. n° 1436
- note sous C.A. Paris 16 mai 1975. D. 1975 som. p. 21
- comment. sous C.E. 10 mars 1975 : Dr. fisc. 1976. II. 4.985
- "Le régime de remboursement de frais des dirigeants de sociétés" : J.C.P. 1975. C.I. 1.4757
- "Le régime des remboursements de frais des dirigeants de sociétés" : S.J. 1975. C.I. n° 4757
- "Récentes modifications du décret relatif au R.C." : Dr. soc. fév. 1976 p. 2
- Juriscl. Séc. soc. fasc. 215

4. ECRITS COLLECTIFS

- "Recouvrement et contentieux de l'impôt direct et des produits recouvrés comme en matière de contribution directe" : Recueil de textes publics au "Mémorial des percepteurs" 1934-64. Collect. Rép. de jurisprudence fiscale. P. Dupont édit. Paris 1965
- "Les groupes et groupements de sociétés. Contribution à l'étude des entreprises liées" : Etude présentée à l'occasion du XXIIIe congrès nat. des experts-comptables et comptables agrées
- "Droit de la distribution" : Librairies techniques Paris 1975

5. ETUDES ET RAPPORTS ADMINISTRATIFS

- VIATTE : rapport sur l'avis donné par le Conseil de la République sur la proposition de loi tendant à fixer le statut des gérants de S.à.R.L. et des P.D.G. au regard de la Sécurité sociale : J.O. déb. cha. dép. 1955 n° 8802 p. 1974 (doc. 10.519)
- Rapport général de la Commission de l'économie générale et du financement IV plan. Documentation française
- Rapport de l'inspection générale des affaires sociales pour 1966
- Rapport au Président de la République du Conseil des Impôts. Juillet 1972. Documents administratifs
- Document n° 24 C.E.R.C. : "Les bénéfices déclarés par les entrepreneurs individuels non-agricoles" : Documentation française 4e trimestre 1974
- Rapport du Comité d'Etudes pour la réforme de l'entreprise (Rapport "SUDREAU") : Documentation française fév. 1975 et collect. 10/18

- Rapport de la Commission "inégalités sociales". Préparation à l'orientation préliminaire du VIIe plan. Mars 1975. Documentation française.
- Rapport Claude PEYRET sur le projet de loi sur la généralisation de la Sécurité sociale : J.O. déb. Ass. nat. 30 avr. 1975 P. 2200
- VEDEL G. : Rapport sur la fiscalité du commerce et l'artisanat devant le Conseil économique et social. Compte-rendu in Le Monde 22 avr. 1975 p. 44

TABLE ANALYTIQUE DES MATIÈRES

Pages

INTRODUCTION

1. Définition du statut 23
2. Existence d'un statut propre au gérant 23
3. Caractéristique du statut : la mise en œuvre de principes communs 23
4. Originalité et spécificité du statut 24

1. L'évolution historique du statut

5. Points de départ de la formation du statut du gérant 24

A. L'évolution de la législation fiscale

6. Rôle déterminant de la fiscalité dans le succès initial de la S.à.R.L. 24
7. Statut fiscal de la rémunération du gérant en application de l'article 42 L.7 mars 1925 25
8. Importante fraude dans l'application de ce texte 25
9. Loi du 30 déc. 1928 distinguant entre gérance majoritaire et gérance minoritaire en vue de la déductibilité de la rémunération du bénéfice social imposable 26
10. Limite de l'intervention législative : non-incidence sur la fiscalité de la rémunération 26
11. Loi du 28 février 1933 : imposition de la rémunération au titre des traitements et salaires selon certaines conditions 27
12. Réforme fiscale du 9 décembre 1948. Déductibilité et imposition de la rémunération. Réforme du 28 décembre 1959. Non-incidence 27

Pages

13. Dérogation pour certaines sociétés. Faculté d'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes 28

14. Création d'une responsabilité particulière des gérants majoritaires en 1958 28

15. Enseignement de cette évolution historique : confusion des intérêts de la société et du gérant 28

16. Nécessité d'évoquer les règles propres à l'imposition de la société 29

B. L'évolution historique du statut du gérant au regard de la Sécurité sociale

17. Distinction entre le domaine de l'affiliation et celui de la responsabilité. Evolutions historiques différentes 29

18. Incidence du montant de la rémunération antérieurement à 1945 29

19. Apparition de deux notions du salariat dès 1930 Conséquence sur l'affiliation du gérant 30

20. Absence de réglementation de la situation des gérants dans l'ordonnance créant la Sécurité sociale 30

21. Réglementation de la situation des gérants majoritaires au regard des allocations familiales. Imperfections 31

22. Position de l'Administration à propos des autres régimes. Recours à la distinction entre gérance majoritaire et gérance minoritaire 31

23. Opposition de certaines commissions de la Sécurité sociale. Recours à un faisceau de critères 31

24. Position de la Cour de Cassation 32

25. Changement de position de l'Administration. Alignement sur la jurisprudence dominante 33

26. Loi du 28 mai 1955. Résistance des juridictions 33

27. Ordonnance du 7 janvier 1959. Clarification des critères d'affiliation. Unification avec le droit fiscal 34

28. La double qualité du gérant : salarié et non-salarié 35

29. Difficulté de l'application et de l'analyse du statut du gérant 35

Pages

2. Les problèmes posés par le statut du gérant

30. Abondance des controverses concernant le statut du gérant 36

31. Comparaison de la situation du gérant avec celle des autres dirigeants. Incidence pratique 36

32. Réflexion théorique sur la conformité des règles du statut avec les principes généraux du fonctionnement des S.à.R.L. 36

A. Comparaison du statut du gérant de S.à.R.L. avec celui des autres dirigeants sociaux

33. Diversité des statuts. Influence sur le choix de la structure juridique de l'entreprise 36

34. Statuts des gérants de sociétés en nom collectif, des gérants de sociétés en commandite simple, des gérants de société en partipation et de groupement d'intérêt économique 36

35. Caractère désavantageux du statut de ces dirigeants 37

36. Statut des dirigeants de société anonyme : caractère favorable 38

37. Critiques 38

38. Nécessité d'une neutralité absolue des statuts personnels des dirigeants 39

39. Absence de neutralité 40

40. Conséquence : ambiguïtés sur la signification économique d'un type de société 41

41. Influence spécifique du statut personnel du gérant sur le choix de la forme de la S.à.R.L. 42

42. Intérêt de la S.à.R.L. comme structure juridique de l'entreprise familiale 42

43. Intérêt de la S.à.R.L. dans le cadre d'un groupe de sociétés 43

Pages

B. Les problèmes posés par les principes gouvernant le statut du gérant

44. Les notions sur lesquelles est fondé le statut 44

45. Ambiguïté du recours à des concepts propres au droit de l'entreprise 44

46. Rattachement des notions de salarié, de non-salarié et d'employeur au concept d'entreprise 44

47. Recours aux mécanismes du droit des sociétés dans la distinction entre notions relevant du droit de l'entreprise 44

48. Intérêt théorique et pratique de la dénonciation de cette erreur terminologique 45

49. Evolution historique du débat théorique 45

50. Position actuelle du problème 46

51. Limites de l'analyse théorique du statut du gérant 46

52. Contenu du statut du gérant 47

53. Problèmes posés par l'analyse du statut. Annonce du plan 48

Pages

PREMIERE PARTIE : LES DROITS ET OBLIGATIONS DU GERANT INDEPENDANTS DE SA QUALITE DE SALARIE OU DE NON-SALARIE

54. Intérêt et nécessité de la détermination du gérant. Possibilité de l'analyse synthétique. 51

55. Droits et obligations s'appliquant au gérant en dehors de la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié 51

TITRE PREMIER : LA DÉTERMINATION DU GÉRANT

56. Absence de difficultés dans la détermination du gérant dans la majorité des cas 53

57. Existence d'une abondante jurisprudence fiscale et sociale. Insuffisance de l'identification du gérant-détenteur du pouvoir par le recours aux statuts 53

58. Apparition de deux notions : la notion de gérant de droit et la notion de gérant de fait 53

59. Antériorité du droit fiscal dans la recherche du gérant en fonction du pouvoir 53

60. Analyse de la méthode d'identification du gérant en fonction du pouvoir 53

61. Justification 54

62. Limites 54

Pages

CHAPITRE PREMIER : Le recours à la notion de pouvoir dans la détermination du gérant

63. Intérêt théorique et pratique de l'analyse de la notion de pouvoir 55

Section première : La notion de pouvoir

64. Multiplicité des notions de pouvoir 56
65. Approche traditionnelle du pouvoir 56
66. Tendance nouvelle à intégrer la composante économique 56
67. Evolution différente des diverses branches juridiques par rapport à cette tendance 56
68. Causes de l'approche nouvelle 57
69. Annonce du plan 57

§ 1 Le contenu de la notion de pouvoir

70. Distinction classique entre contenu économique et contenu juridique 57
71. Intégration de la composante économique dans l'analyse juridique 57
72. Distinction entre l'élément matériel et formaliste du pouvoir 57

A. L'élément matériel du pouvoir

73. Importance de l'élément matériel 58
74. Caractéristiques de l'élément matériel 58

1. L'activité de gestion et d'administration

75. Absence de définition légale de la gestion 58
76. Rareté et insuffisance des analyses doctrinales 59
77. Les pouvoirs du gérant 59

Pages

78. Le pouvoir du gérant 59
79. Utilité de la jurisprudence 60
80. L'activité de représentation 60
81. Insuffisance du recours à la notion d'activité de gestion 61

2. L'activité de gestion doit être exercée souverainement

82. Critère de la souveraineté. Exemple : l'exercice du pouvoir hiérarchique 61
83. Double fonction du gérant 62
84. Distinction entre les deux fonctions. Conséquences 63

B. L'élément formaliste du pouvoir

85. Réponse à un besoin de sécurité concernant les relations intra et extra-sociales 63
86. Règles de forme. But 63
87. Règles de publicité. But 64
88. Définition de l'élément formaliste. Caractères communs de ses composantes 64

1. Les règles de forme

89. Domaine des règles de forme 64
90. Règles de forme relatives à la nomination du gérant. Généralités 64
91. Epoque de la nomination du gérant 65
92. Causes de la cessation de fonction 65
93. Démission en blanc. Définition. Application pratique 65
94. Problèmes juridiques posés par la démission en blanc 66

Pages

2. Les règles de publicité

95 Diversité 67

96 Conséquence de l'immatriculation au registre du commerce 67

97. Enoncé chronologique des formalités de publicité 67

98 Publicité relative à tout changement intervenu dans la gérance 68

99. Opposabilité de la qualité de gérant 69

100 Implications 69

§ 2 Les caractères du pouvoir

101. Conditions de l'identification du gérant 69

102 Domaine d'application 69

103. Notion de pouvoir effectif et constant. Impropriété du terme de contrôle 69

104. Notion de pouvoir direct et permanent 70

A. L'effectivité du pouvoir

105. Notion d'effectivité 70

106. Domaine d'application 70

107 Problème des gérants-suppléants 71

B. La constance du pouvoir

108 Notion de constance 72

109. Application jurisprudentielle 72

110 Position de l'Administration 72

111 Appréciation 72

112 Difficultés de l'identification du gérant 73

Pages

Section deuxième · L'identification du gérant en tant que détenteur du pouvoir

113. La confusion des fonctions au sein de la S.à.R.L. 74

§ 1 La distinction entre la fonction de gérant et la fonction d'associé

114. La distribution des pouvoirs au sein de la société 74
115. Difficulté d'appréciation de la nature du pouvoir exercé au plan pratique 75
116. Cas de l'associé contrôlaire 75
117. Distinction entre pouvoir et contrôle 75
118. Concordance entre la jurisprudence fiscale et sociale et la jurisprudence commerciale 76

§ 2 La distinction entre la fonction de gérant et la fonction de salarié

A. Les causes de la confusion

119. Généralités 77

1. Les difficultés relatives à l'imprécision de la notion de gestion

120. Nécessité pour la société de s'attacher des salariés 77
121. Conditions de la confusion entre le pouvoir du gérant et celui des salariés 77
122. Nécessité de qualifier l'activité 77
123. Confusion née de l'existence de personnes représentant la société 78

2. Le gérant peut être salarié

124. Possibilité pour le gérant d'être salarié. Appréciation critique 79

		Pages
125	Conditions du cumul d'un contrat de travail	79
126	Problème de la spécificité de la fonction de gérant en cas de cumul	80
	B La mise en œuvre de la distinction entre la fonction de gérant et la fonction salariale	
127.	Critère de la distinction : l'existence d'un rapport de subordination	80
128	Exemple	80
129	Contenu de la notion de subordination	81
130	La subordination ne résulte pas nécessairement du contrat de travail	81
131	Annonce du plan	81

Pages

CHAPITRE DEUXIEME : Les limites au recours à la notion de pouvoir pour identifier le gérant

132. Rappel des éléments constitutifs du pouvoir. Enoncé des deux limites 83

133. Distinction entre les notions de gérant de droit et le gérant de fait par la jurisprudence. Consécration législative 83

Section première : La première limite : la notion de gérant de droit

134. Gérant de droit (généralités) et détention du pouvoir 84

135. Dissociation entre la notion de gérant et la détention du pouvoir 84

136. Définition et détermination du gérant de droit. Intérêt de la notion 84

137. Les hypothèses de prise en compte du gérant de droit 85

§ 1 L'attribution de la qualité de gérant malgré le non-exercice de fait du pouvoir

138. Diversité des situations visées 85

139. Prédominance des cas où le gérant n'exerce pas ses fonctions 86

A. Le cas du gérant n'exerçant pas ses fonctions

140. Hypothèse extrême du gérant n'ayant jamais exercé ses fonctions. Solution du juge fiscal 86

141. Appréciation critique 86

142. Domaine de la responsabilité. Hypothèses et solutions 87

143. Hypothèse de la cessation de fonction non publiée 87

144. Solution jurisprudentielle 88

Pages

B. Le cas du gérant cessant son activité par intermittence

145. Hypothèse des gérances collectives 89
146. Fonctionnement de la gérance collective 89
147. Doctrine administrative 89
148. Impact pratique 90

§ 2 L'attribution de la qualité de gérant malgré l'impossibilité juridique d'exercer le pouvoir

149. Hypothèses multiples. Elimination de celle où la personne n'a jamais été nommée gérant 91
150. Enoncé des différentes hypothèses 91

A. Les cas d'impossibilité juridique totale d'exercer le pouvoir

151. Les hypothèses envisagées 91
152. Cas du gérant non-titulaire de la carte de commerçant étranger 91
153. Solution fiscale 92
154. Solution en matière d'affiliation à la Sécurité sociale 92
155. Solution en matière de responsabilité 92
156. Cas du gérant déchu. Proposition de solution 93
157. Caractère exceptionnel de ces hypothèses 93

B. La qualité de gérant et la détention du pouvoir en cas de procédure collective de liquidation ou de redressement

158. Problème de la relation entre le pouvoir et la qualité de gérant 94

Pages

1. La localisation du pouvoir

159. Double rôle du syndic 94

160. Rôle à l'égard du gérant. Rôle du curateur institué par l'ordonnance du 23 septembre 1967 94

161. Problème du transfert du pouvoir 95

2. La non-prise en compte du transfert de l'activité de gestion

162. Solution jurisprudentielle. Invites doctrinales 96

163. Application au cas de la responsabilité de l'article L. 151 C.S.S. 96

164. Appréciation critique 97

165. Tempéraments apportés par les juges 97

166. Analyse d'une opinion doctrinale. Critique 97

167. Enseignements de la jurisprudence récente 98

168. Subsistance d'une autre limite au recours à la notion de pouvoir dans la détermination du gérant 98

Section deuxième : La deuxième limite : la notion de gérant de fait

§ 1 Définition et domaine d'application de la notion de gérant de fait

A. Définition

169. Absence de définition législative 99

170. Définition fiscale du dirigeant de fait. Domaine limité. Impossibilité d'y recourir 100

171. Recours à la jurisprudence fiscale. Justification 100

172. Rôle de la notion de gérant de fait 101

173. Antériorité de l'approche fiscale de la notion de gérant de fait 101

Pages

174 Explication de l'absence de définition 101
175 Possibilité et intérêt de la définition 102
176. Enoncé d'une définition doctrinale 102
177 Appréciation critique 103
178. Essai de définition 103

B. Domaine d'application de la notion de gérant de fait

179. Domaine très large de la notion de gérant de fait 104
180. Domaines fiscaux et sociaux de l'application de la notion de gérant de fait 104
181. Non-applicabilité de la notion de gérant de fait par le droit de l'affiliation à la Sécurité sociale. Exposé de la jurisprudence 104
182. Justification de la jurisprudence 105
183. Incidence néfaste de la jurisprudence 106

§ 2 Les indices déterminant l'existence d'une gérance de fait

184 Distinction entre définition du pouvoir et preuve de la gérance de fait 106
185. Difficulté de la détermination d'une gérance de fait 106
186. Distinction entre deux types d'indices 107

A. Les indices fonctionnels

187. Importance de ces indices. Enoncé de ceux-ci 107

1. La nature de l'activité

188 Intérêt et effet de la représentation. Importance de l'indice 107
189 Les techniques juridiques de la représentation 108
190 La preuve du pouvoir de représentation 108

Pages

2. Le niveau de l'activité

191. Recours à un faisceau d'indices 109
192. Caractère exigé des actes de gestion 109
193. Importance de l'indice de l'activité antérieure du gérant 109

B. Les indices subsidiaires

194. Conséquences de la subsidiarité 110

1. L'indice de la rémunération

195. Méthode d'appréciation de l'importance de la rémunération 111
196. Importance de la rémunération et activité déployée 111
197. Cas des rémunérations identiques 111
198. Distinction entre pouvoir et contrôle. Le contrôle comme indice de la gérance de fait 112
199. Conclusion sur la notion de gérant de fait 113
200. Conclusion du titre 114

Pages

TITRE SECOND : LES OBLIGATIONS FISCALES ET SOCIALES DU GÉRANT

201. Insuffisance du recensement des droits et obligations du gérant au travers de la seule distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié 115

202. Enoncé des droits et obligations échappant à cette distinction 115

203. Caractères communs de ces droits et obligations 115

204. Domaine d'application de la responsabilité de l'article L.151 C.S.S. 116

205. Intérêt théorique et pratique de l'analyse 116

Pages

CHAPITRE PREMIER : La responsabilité du gérant en cas de non-paiement des cotisations de Sécurité sociale

206. Evocation de la responsabilité édictée par les articles 1741 et 1743 C.G.I. 117

207. Elément légal de la responsabilité du gérant au regard de la Sécurité sociale 118

208. Conséquence de cette responsabilité sur la double qualité du gérant 118

Section première : Les conditions et l'étendue de la responsabilité selon l'article L.151 C.S.S.

§ 1 Les conditions de la responsabilité du gérant

209. Les conditions relatives à l'élément matériel de l'infraction 120

210. Problème de l'identification du gérant à l'employeur 120

A. La responsabilité pénale du gérant

211. Enoncé du principe de la responsabilité pénale du gérant. Problèmes 121

212. Caractère contraventionnel de l'infraction. Appréciation 121

213. Le problème de la responsabilité du gérant en tant qu'employeur 121

214. Solution jurisprudentielle. Généralités 122

215. Mise en œuvre du principe d'irresponsabilité des personnes morales. Argument de l'inadaptation des peines aux personnes morales 122

216. Appréciations doctrinales 122

Pages

217. Caractère exhorbitant du droit commun de cette responsabilité 123

218. Critique des arguments en faveur de la responsabilité pénale des gérants. Caractère matériel de l'infraction 123

219. Argument de l'inadaptation des peines 124

220. Principe de légalité des infractions 124

221. Appréciation critique des controverses 124

222. Justification de la responsabilité pénale du gérant 125

223. Nécessité d'une réforme législative 126

224. Exposé de la jurisprudence 126

B. La responsabilité civile du gérant

225. Nature de la responsabilité civile. Généralités 128

1. Le principe de la responsabilité civile

a. Les éléments du problème

226. Position du problème sur le terrain de la faute 128

227. Identité du problème posé au plan civil et au plan pénal 128

228. Position de la doctrine 129

229. Mise en application de la notion de faute 130

230. Divergences jurisprudentielles 130

b. Les solutions jurisprudentielles

231. La jurisprudence "Mincel-Prunet" : unification des solutions 130

232. Divergences jurisprudentielles antérieures. Incidence de la procédure 131

233. Conséquences de la mise en œuvre d'une procédure pénale 131

234. Conséquences de la mise en œuvre d'une procédure civile. Circonstances ayant présidées à ce choix 132

235. Contenu de la notion de faute 132

Pages

236. Critique de la jurisprudence 133

237. Ralliement de la Chambre criminelle à la jurisprudence de la Chambre civile. Résistance des juridictions du fond 133

238. Critique de l'état jurisprudentiel actuel. Nécessité d'une réforme législative 134

2. L'étendue de la responsabilité civile

239. Interférence des règles générales de la responsabilité des mandataires 135

240. Nature des sommes auxquelles peuvent prétendre les U.R.S.S.A.F. 135

241. Les différentes thèses en présence 136

242. Jurisprudence de la Cour de Cassation 136

243. Commentaires doctrinaux 137

244. Appréciation générale sur la responsabilité civile 137

Section deuxième : Le régime de l'action en responsabilité contre le gérant

245. Contexte présidant aux problèmes de compétence 139

§ 1 Le choix de la procédure et les problèmes qu'il pose

A. Les différentes procédures possibles 139

246. Enoncé des différentes procédures possibles 139

B. Le choix de la procédure

247. Mise en œuvre de la procédure d'extension de la faillite. Appréciation 141

248. Mise en œuvre de l'action pénale. Appréciation 141

Pages

249. Mise en œuvre de l'action civile. Appréciation 143
250. Processus de l'action civile 143

§ 2 Les problèmes de compétence juridictionnelle

251. Légalité de l'état exécutoire et de la contrainte depuis la jurisprudence "Mincel-Prunet" 144
252. Position du problème de compétence 145

A. Exposé de la jurisprudence

253. Enoncé de la jurisprudence de la Chambre civile du 6 mai 1965 145
254. Position des juridictions du fond 146
255. Enoncé de la jurisprudence de la Chambre sociale du 20 octobre 1965 146

B. Appréciation critique

256. Critique de la jurisprudence et de son interprétation doctrinale 147
257. Rejet de la prétendue opposition entre la Chambre sociale et la Chambre civile de la Cour de Cassation 147
258. Rejet de l'argument de l'acceptation de compétence comme justifiant la compétence des juridictions de Sécurité sociale 148
259. Rejet de l'argument du litige de Sécurité sociale 148
260. Rejet de la compétence des juridictions de Sécurité sociale en raison de l'illégalité des procédures de l'état exécutoire et de la contrainte 148

Conclusion du chapitre

261. Critique de la responsabilité du gérant - organe de la personne morale - en tant qu'employeur 149
262. Critique de la méthode législative 149

Pages

CHAPITRE SECOND : Les conséquences fiscales attachées au choix du régime d'imposition des sociétés de personnes

263. Droit commun fiscal applicable aux S.à.R.L. Justification des dérogations 151

264. Incidence du régime fiscal applicable à la société sur la fiscalité de la rémunération du gérant 151

265. Imposition du gérant en tant qu'associé. Caractère fonctionnel des obligations fiscales. Tempéraments 152

266. Existence du régime dérogatoire et les vocations particulières de la S.à.R.L. 153

267. Incidences du régime dérogatoire sur la situation sociale du gérant 153

268. Annonce du plan 154

Section première : Le mécanisme de l'option fiscale des S.à.R.L. en faveur du régime d'imposition des sociétés de personnes

269. Caractère exceptionnel de l'option 155

270. Distinction entre deux types d'option 156

271. Caractères communs des différentes hypothèses d'option 156

§ 1 Les cas d'option ouverts en raison de la nature particulière de la société ou de l'objet social

272. Importance relative des cas d'option 156

A. La faculté d'option ouverte aux sociétés de famille

273. Dispositions générales du décret du 20 mai 1955 156

Pages

1. La définition fiscale de la société de famille

274. Notion de société de famille. Distinction entre société de famille et société à caractère familial. Distinction non-opérationnelle 157

275. Ignorance du concept de société de famille par le droit des sociétés 158

276. Définition de la société de famille 158

277. Rôle de la définition 159

2. Les conditions d'ouverture de l'option

278. Condition de délai et d'engagement des associés 160

279. Fixation du délai 160

280. Sanction du non-respect de l'engagement des associés 160

281. Durée de l'option 160

B. Les régimes temporaires en faveur de certaines sociétés agricoles ou sylvicoles

282. Caractère marginal de ces régimes 161

283. Domaine d'application 161

284. Délai et durée de l'option 161

285. Appréciation générale des deux types d'option 162

§ 2 L'imposition au régime dérogatoire des sociétés dont l'objectif est conforme au plan

286. Conditions générales. Rattachement à la réglementation fiscale des groupes de sociétés 162

A. Les conditions d'admission au bénéfice du régime fiscal des sociétés de personnes

287. Enoncé des conditions 163

288. Incertitudes sur la faculté actuelle d'opter 163

Pages

289. Conditions financières 164
290. Appréciation du régime dérogatoire 164
291. Activités exigées de la part de la filiale 165

B. La procédure administrative d'agrément

292. Différence avec le régime du décret du 20 mai 1955 165
293. Procédure de l'agrément 165
294. Caractère restrictif de l'agrément 166

Section deuxième : L'exercice de l'option : ses conséquences et ses motivations

295. Justification du plan 167

§ 1 Les conséquences fiscales de l'option

296. Evocation nécessaire des principes généraux du régime d'imposition des sociétés de personnes 167

A. Les principes généraux du régime fiscal des sociétés de personnes

297. L'ignorance de la personnalité morale. Transparence fiscale de la société de personnes. Conséquences 167
298. Caractéristique de la société fiscale de personnes 168

B. L'imposition du gérant

299. Non-application de la distinction entre gérance salariée et gérance non-salariée 168
300. Imposition du gérant en tant qu'associé. Justification 168
301. Imposition de la rémunération au titre des Bénéfices Industriels et Commerciaux 169
302. Caractère pénalisant de l'impôt 169

Pages

§ 2 Les motifs de l'option

303. Choix résultant d'une comparaison entre les avantages et les inconvénients des deux régimes 170

304. Distinction entre deux types de critères 170

A. Les critères généraux

305. Références aux règles d'imposition des sociétés de capitaux et des sociétés de personnes 170

306. Confusion entre les intérêts du gérant et ceux de la société 170

307. Caractères fondamentaux du régime fiscal des sociétés de capitaux 170

308. Fiscalité des sommes distribuées 171

309. Reportabilité du déficit 171

310. Caractères généraux de l'impôt frappant les sociétés de personnes 171

311. Hypothèses où le régime fiscal des sociétés de personnes est avantageux pour la S.à.R.L. 171

312. Motivations ayant conduit à l'institution du régime du décret du 20 mai 1955 172

313. Spécificité des critères dans le cadre de la S.à.R.L. - filiale membre d'un groupe de sociétés 172

B. Les raisons du choix du régime dérogatoire des sociétés dont l'objectif est conforme au Plan

314. Dissociation des intérêts du gérant et de la société 172

315. Avantage du régime fiscal des sociétés de personnes pour les S.à.R.L. ne faisant pas de bénéfices 172

316. Inconvénient du recours à une société en nom collectif 173

317. Intérêt du régime fiscal des sociétés de personnes pour le groupe 173

318. Recours au mécanisme de l'option dans le cadre de la planification incitative 174

Pages

319. Limites des avantages de l'option 174
320. Conclusion sur les différents cas d'option 174
321. Conclusion de la première partie 175

Pages

DEUXIEME PARTIE : LES DROITS ET OGLIGATIONS RESULTANT DE LA DISTINCTION ENTRE GERANT SALARIE ET GERANT NON-SALARIE

322. Intérêt et originalité de la distinction et de ses conséquences 179

323. Elimination de la distinction entre gérance minoritaire et gérance majoritaire 179

324. Annonce du plan et justification 180

TITRE PREMIER : LA DISTINCTION ENTRE GÉRANT SALARIÉ ET GÉRANT NON-SALARIÉ

325. Ambiguïté et imprécision de la notion de salarié 181

326. Notion de salarié au sens du droit du travail 181

327. Caractère spécifique de la notion de salarié au sens du droit social et fiscal 181

328. Critère de l'étendue du pouvoir 182

329. Critère de la rémunération 182

330. Absence de difficultés dans l'appréciation de la rémunération comme condition de l'attribution de la qualité de salarié fiscal 183

331. Difficultés concernant la mise en œuvre de la rémunération comme condition de l'attribution de la qualité de salarié social 183

Pages

CHAPITRE PREMIER : L'appréciation de l'étendue du pouvoir : le contrôle

332. Recours à la notion de contrôle : définition sommaire 185
333. Intérêt du recours à la notion de contrôle 185

Section première : Le recours à la notion de contrôle comme critère de distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié

334. Imprécision de la notion de contrôle 186
335. Problème de l'applicabilité de la notion de contrôle 186

§ 1 Le contenu de la notion de contrôle

336. Nécessité de la définition 186
337. Approche de la notion de contrôle par le droit des sociétés 187
338. Absence de définition du contrôle en matière fiscale et sociale 187
339. Recours spécifique au critère du contrôle dans la détermination du statut du gérant de S.à.R.L. 187

A. Définition du contrôle

340. Difficulté de la définition. Cause 188
341. Nécessité d'une définition précise 188
342. Recours à la définition du Professeur Champaud. Justification 188
343. Recours à la notion de majorité 189
344. Distinction entre les deux éléments constitutifs du contrôle 189

Pages

1. L'élément objectif

345. Le droit de disposer des biens sociaux comme un propriétaire. Définition 190

346. Pouvoir du gérant et pouvoir du propriétaire 190

347. Nécessité de détenir la majorité pour pouvoir disposer des biens sociaux comme un propriétaire 190

348. Détermination de la majorité dans les S.A. et dans les S.à.R.L. 190

349. Conditions du contrôle absolu 191

350. Définition de la majorité. Insuffisance de la majorité pour caractériser le contrôle 192

2. L'élément subjectif

351. Définition 192

352. Appréciation 192

353. Limites de la distinction entre l'élément subjectif et l'élément objectif 193

B. La délimitation de la notion de contrôle

354. Distinction du contrôle, du pouvoir et de la surveillance 193

355. Rappel de la distinction entre contrôle et pouvoir 193

356. Confusion entre notion de contrôle et notion de surveillance 194

357. Nécessité de distinguer entre les deux notions 194

358. Définition de la surveillance 194

359. Particularisme de la notion de contrôle par rapport à la notion de surveillance 195

Pages

§ 2 L'applicabilité de la notion de contrôle comme fondement de la distinction entre gérant salarié et gérant non-salarié

360. Nécessité de démontrer l'applicabilité de la notion de contrôle 195

361. Nécessité d'évoquer les limites à cette applicabilité 195

A. La volonté du législateur de sanctionner le contrôle

362. Particularisme de la notion de contrôle comme critère de distinction 196

363. Indépendance du gérant majoritaire 196

364. Dépendance du gérant minoritaire 197

365. Justification de régimes fiscaux et sociaux différents en fonction du contrôle 197

366. Le contrôle s'apprécie dans le cadre de la société 197

367. Les notions de salarié et de non-salarié relèvent du concept d'entreprise 198

368. Le contrôle est le critère de l'étendue du pouvoir. Il permet d'apprécier l'existence d'un lien de dépendance 198

B. Les limites à l'applicabilité de la notion de contrôle

369. Existence de situations fictives 199

370. Rappel des éléments constitutifs du contrôle. Recours à un seul de ces éléments 199

371. Hésitation législative dans l'appréciation des éléments constitutifs du contrôle 199

372. Droit antérieur à 1955 200

373. Droit postérieur à 1955 : consécration du critère de la majorité comme élément unique de l'appréciation du contrôle 200

Pages

374. Possibilité de conserver le contrôle en apparaissant comme minoritaire 201

375. Mécanisme de la cession en blanc. Définition. But. Appréciation doctrinale 201

376. Inconvénients de la cession en blanc résultant des règles du droit des sociétés 202

377. Caractères frauduleux de la cession en blanc 202

378. Sanctions fiscales de la cession en blanc 203

379. Autres mécanismes susceptibles de conduire à un résultat identique 204

380. Conséquences de l'incapacité du droit d'apprécier le contrôle 204

Section deuxième : La mise en œuvre de la notion de contrôle : la détermination du caractère majoritaire ou minoritaire de la gérance

381. Détermination de la majorité au niveau de la gérance 206

382. Cas du gérant non-associé unique 207

383. Cas du gérant non-associé membre d'un collège de gérance 208

§ 1 La notion de majorité

384. Textes législatifs concernés 209

385. Définition de la majorité 209

386. Difficulté de la définition de la majorité au regard du droit des sociétés 210

387. Utilité d'un critère unique pour la détermination de la majorité 210

A. Rejet du critère de la possession

388. Fondement du recours au critère de la possession 210

389. Inexactitude du critère 210

Pages

390. Définition de la possession 210
391. Finalité de la possession 210
392. Rejet de la possession en matière de droits personnels 212
393. Rejet de la possession eu égard à sa finalité 212
394. Intérêt d'un critère 212

B. La recherche d'un nouveau critère

395. Impossibilité de recourir aux textes de Sécurité sociale 212
396. Analyse des termes de l'article 211 C.G.I. 213
397. Rejet du critère de la propriété des parts 213
398. Recours à la définition de la majorité. Critère du droit de vote 213

§ 2 Le calcul de la majorité

399. Condition préalable : détermination du (ou des) gérant(s) 214
400. Mode de calcul de la majorité 214

A. La prise en compte des parts dont le gérant est titulaire

401. Présomptions légales. Justifications 214
402. Identité des règles fiscales et sociales 215
403. Prise en compte des parts dont le gérant est personnellement titulaire 215
404. Caractère irréfragable des présomptions d'interposition de personnes 216
405. Evolution législative concernant la présomption d'interposition de personnes 216
406. Présomption d'interposition des mineurs et abaissement de l'âge de la majorité civile 216

Pages

407. Application des présomptions par les juges. Appréciation générale 217

408. Problème de l'extension des présomptions à la concubine 217

409. Incidence du régime matrimonial sur la présomption du conjoint 218

410. Condition de non-application de la présomption d'interposition du conjoint 218

B. La prise en compte des parts dont le gérant exerce le droit de vote

411. Principe général 219

412. La dissociation du droit de vote de la part 219

413. La prise en compte du droit de vote sans référence au titulaire de la part 219

1. La prise en compte du droit de vote avec référence au titulaire de la part

414. Impossibilité de rejeter l'usage d'une terminologie inexacte 219

a. Le droit de vote de la part grevée d'usufruit

415. Définition de l'usufruit 220

416. Indivisibilité du droit de vote. Conséquences 220

417. Solution législative en matière d'usufruit d'actions 220

418. Silence des textes en matière de parts sociales 220

419. Réglementation par les statuts 220

420. Transposition des principes applicables aux actions 221

421. Difficultés de la transposition 221

422. Solution par le droit fiscal et par le droit social. Justifications 222

423. Cas du gérant nu-propriétaire 222

424. Inutilité partielle des dispositions législatives 222

425. Intérêt en matière successorale 222

Pages

b. Le droit de vote attaché aux parts indivises

426. Fréquence des indivisions 223
427. Problème posé par l'indivision en matière de parts 223
428. Absence de solution eu égard aux règles de l'indivision 223
429. Règles régissant l'indivision 223
430. Conditions de l'attribution du droit de vote 224
431. Jurisprudence fiscale antérieure à 1964 224
432. Jurisprudence fiscale postérieure à 1964 224
433. Comparaison avec la jurisprudence commerciale 225
434. Absence de jurisprudence sociale 225

2. La prise en compte du droit de vote indépendamment de toute référence au titulaire des parts

435. Origine prétorienne. Domaine d'application 225
436. Possibilité de désigner un mandataire pour voter 225
437. Prise en compte du droit de vote exercé en tant que mandataire. Jurisprudence 226
438. Recours au cadre social pour exercer le contrôle 226
439. Développement du procédé 226
440. Difficulté d'appréciation du caractère frauduleux 227
441. Principes s'opposant à la prise en compte des parts par une société associée 227
442. Jurisprudence 227
443. Mise en application du principe d'indépendance des personnes morales 227
444. Appréciation de la fictivité de la société. Critique 228
445. Extension des éléments de calcul de la majorité 228
446. Différences d'appréciation entre les juridictions administratives et civiles 229
447. Jurisprudence de la Chambre sociale 229
448. Jurisprudence du Conseil d'Etat 230
449. Critique de la notion de "sociétés interposées" 230
450. Appréciation d'ensemble 230

Pages

CHAPITRE SECOND : La rémunération : condition de l'admission au statut de salarié du gérant minoritaire

451. Généralités. Annonce du plan 233

Section première : L'exigence d'une rémunération

452. Méfiance à l'égard de la gratuité 234
453. Silence des textes 234

§ 1 Le problème théorique de l'exigence d'une rémunération comme condition de l'affiliation

454. Domaine d'application 235
455. Position du problème au regard de la branche assurance-maladie, maternité, invalidité, décès 235
456. Allocations familiales 235
457. Accident du travail. Problème spécifique 236
458. Exigence d'une rémunération par l'article L.241 C.S.S. 237
459. Silence de l'article L.242 C.S.S. 237
460. Affrontement de deux thèses 237
461. Thèse défavorable à la prise en compte de la rémunération comme condition d'affiliation 238
462. Thèse défavorable 238
463. Appréciation critique de la thèse défavorable 240
464. Cas de gérance non-rémunérée. Absence de fraude 240
465. Caractère non-juridique de l'argumentation 241
466. Approbation de la thèse favorable 241

Pages

§ 2 La solution jurisprudentielle

467. Exposé général 242

A. La jurisprudence antérieure à 1966

468. Jurisprudence des commissions de première instance de la Sécurité sociale 243

469. Jurisprudence des Cours d'appel et de la deuxième Chambre civile de la Cour de Cassation 243

B. La jurisprudence des Chambres réunies et ses implications

470. Arrêt du 24 juin 1966. Processus du litige 244

471. Argument du pourvoi. Appréciation des Chambres réunies 245

472. Dispositif de l'arrêt 246

473. Conséquences de la jurisprudence 246

474. Rappel de la solution antérieure à 1945 246

475. Nécessité de prouver le caractère réel de la rémunération 247

476. Contenu de la notion de fictivité 248

Section deuxième : La qualification de la rémunération

477. Justification de la thèse du Professeur Lyon-Caen 249

478. Difficulté de la qualification 250

§ 1 La distinction fondamentale entre les revenus du travail et les revenus du capital

A. Les modalités de la rémunération

479. Silence de la loi du 24 juillet 1966. Contraste avec les dispositions concernant les sociétés anonymes 250

Pages

480. Différents systèmes possibles 251
481. Modalités courantes choisies par la pratique 251

B. Les critères de la distinction entre rémunération du travail et rémunération du capital

482. L'identification de la cause des versements 252
483. Appréciation pratique 253

§ 2 L'incidence de l'option pour la fiscalité des sociétés de personnes sur la qualification de la rémunération

484. Conséquence fiscale de l'option 253
485. Absence d'incidence théorique sur la plan social 254
486. Jurisprudence de la Cour de Cassation 254
487. Jurisprudence antérieure des juridictions du fond 254
488. Arguments de la Cour de Cassation 255
489. Approbation de la jurisprudence 255
490. Critique de la jurisprudence 256

Pages

TITRE DEUXIÈME : LES CONSÉQUENCES ATTACHÉES À LA DISTINCTION ENTRE GÉRANT SALARIÉ ET GÉRANT NON-SALARIÉ

491. Importance dans le statut du gérant 257

492. Influence de la qualité de dirigeant social sur les droits et obligations fiscaux et sociaux 257

CHAPITRE PREMIER : Les droits et obligations du gérant salarié

493. Appréciation générale sur les droits et obligations du gérant salarié 259

Section première : Les droits et obligations de Sécurité sociale

494. Notion de Sécurité sociale 261

495. Assimilation totale du gérant aux salariés soumis au régime général 262

496. Possibilité pour le gérant de bénéficier du régime de retraite et de prévoyance complémentaire des cadres 262

§ 1 L'affiliation du gérant au régime de retraite complémentaire des cadres

497. Applicabilité du régime aux dirigeants sociaux 262

498. Notion de fonctions de direction. Appréciation jurisprudentielle 263

Pages

499. Difficultés d'interprétation 263

500. Incidence de l'option fiscale de la S.à.R.L. pour le régime des sociétés de personnes 265

501. Justifications 266

502. Etendue des obligations du gérant 267

503. Prise en compte des périodes de gérance antérieures à 1959 267

504. Prise en compte des périodes de gérance antérieures à 1947 267

505. Non-assimilation totale du gérant à un cadre salarié 268

§ 2 Les limites apportées à l'assimilation au salariat

506. Exclusion du gérant de l'assurance-chômage. Mise à sa charge de la contribution sociale de solidarité 269

A. L'assurance contre le chômage

507. Intérêt de l'assurance contre le chômage pour le gérant en cas de crise économique 269

508. Intérêt relatif à la "précarité juridique" de la fonction 269

509. Refus de l'U.N.E.D.I.C. de couvrir le gérant contre le risque du chômage 270

510. Nécessité de cumuler un contrat de travail sérieux 270

511. Cas des gérants non-associés 271

512. Modalités d'appréciation du caractère sérieux du contrat de travail 271

513. Jurisprudence 271

514. Justification juridique 271

515. Appréciation critique 272

516. Justification économique 273

Pages

B. La contribution sociale de solidarité

517. Evolution historique. Généralités 273
518. Finalité de la contribution 274
519. Modalité de la contribution 274
520. Réforme de la contribution 275

Section deuxième : Les droits et obligations fiscaux

521. Généralités 276

§ 1 Les obligations fiscales du gérant salarié en droit positif

522. Imposition au titre des traitements et salaires. Conséquences 276
523. Tempéraments 277
524. Théorie des rémunérations excessives et réglementation des frais professionnels 277
525. Domaine d'application de ces dernières 277
526. Application au gérant non-salarié. Incidences 278

A. L'imposition des rémunérations excessives

527. Définition. Dualité des procédures envers le gérant et la société 278

1. L'appréciation du caractère normal ou excessif de la rémunération

528. Eléments d'appréciation 279
529. Caractère effectif de la fonction 279
530. Nature de l'appréciation 279

Pages

531. Mise en œuvre de l'appréciation : comparaison des rémunérations servies par d'autres entreprises 280
532. Problème du secret professionnel 280
533. Appréciation de l'importance de l'entreprise 280
534. Domaines de la comparaison 281
535. Nécessité d'un engagement formel de la société 281
536. Conséquences générales de la théorie des rémunérations excessives 282

2. Le sort de la rémunération excessive

537. Au regard de la société versante 282
538. Au regard du gérant 283

B. La réglementation fiscale des frais professionnels

539. Existence de frais propres à la fonction 283
540. Position du problème des frais au plan fiscal 284

1. Le sort des sommes versées au gérant à titre de remboursement de frais

541. La couverture des frais par des allocations forfaitaires 284
542. Statut fiscal des allocations pour frais au regard de la société. Règle du non-cumul 284
543. Statut fiscal des allocations au regard de l'imposition du gérant 285
544. Application au gérant de fait. Notion spécifique de gérant de fait 285
545. Conséquences du régime fiscal des allocations pour frais 286
546. Régime fiscal des remboursements de frais réels. Généralités 286

2. La déductibilité des frais réels du gérant

547. Conditions de la déductibilité 287
548. Interférence avec la déduction forfaitaire de dix pour cent 287

Pages

549. Position de l'Administration 288
550. Incertitudes dans l'application pratique 288
551. Nécessité d'une clarification 289

§ 2 Les projets d'exclusion du gérant du bénéfice du salariat fiscal

552. Non-remise en cause de l'assimilation au salariat sur le plan social 289

A. Les motifs d'exclusion

553. Multiplicité des motifs 290
554. Le constat économique 290
555. Appréciation critique 291
556. L'option idéologique 291

B. Le contenu des propositions de réforme

557. Amendement n° 96 au projet de loi de finance pour 1976 292
558. Critique 292
559. Amendement n° 21 au projet de loi de finance pour 1976 292
560. Critique 293

Conclusion du chapitre premier

561. Rôle du juriste dans le débat concernant l'assimilation du gérant au salariat 295
562. Caractères généraux des argumentations 295
563. Appréciation générale des solutions proposées 295

Pages

CHAPITRE SECOND : Les droits et obligations fiscaux et sociaux du gérant non-salarié

564. Remise en cause du statut du gérant non-salarié 297
565. Mobilisation doctrinale et inertie législative. Classification des argumentations 297
566. Annonce du plan 297

Section première : Le contenu des droits et obligations fiscaux et sociaux du gérant non-salarié

567. Imposition spécifique du gérant non-salarié 298
568. Situation sociale du gérant non-salarié : assimilation aux non-salariés et particularisme 298

§ 1 Les droits et obligations de Sécurité sociale

569. Différences entre salariés et non-salariés 299
570. Tendance vers une unification. Particularisme de la situation du gérant non-salarié. Domaine 299

A. La situation du gérant non-salarié au regard des cotisations d'allocations familiales

571. Assimilation aux employeurs 300
572. Distinction entre employeur et travailleur indépendant. Effets 300
573. Définition du travailleur indépendant 301
574. Incidence pratique pour le gérant 301

Pages

B. La cotisation subséquente

575. Principe et modalités 302
576. Détermination du domaine d'application 302
577. Finalité 303
578. Détermination du débiteur 303
579. Incidence pratique 304

§ 2 Les obligations fiscales du gérant non-salarié

580. Domaines d'application 304

A. L'imposition de la rémunération

581. Principes de l'article 62 C.G.I. 304

1. La détermination du revenu brut

582. Notion large. Application 305

2. La déduction des frais professionnels

583. Principes 306
584. Distinction entre deux catégories de frais 307
585. Frais déductibles 307
586. Frais indéductibles 307
587. Absence de solutions claires 307
588. Justification des frais déductibles. Preuve 308
589. Imposition du revenu net. Comparaison avec celle du gérant salarié 308

B. La responsabilité du gérant édictée par l'article 1724 ter C.G.I.

590. Enoncé des principes 309
591. Application au gérant majoritaire et non au gérant non-salarié 309

Pages

592. Appréciation critique 309
593. Jurisprudence. Conclusion sur la responsabilité 310

Section deuxième : Les propositions d'assimilation totale du gérant au salariat fiscal et social

594. Multiplicité des propositions. Perspectives de réforme 311

§ 1 Les arguments en faveur d'une assimilation totale du gérant au salariat

595. Diversité des motivations 312

A. Les considérations juridiques

596. La non-prise en considération de la personnalité morale 313
597. L'influence du statut du gérant dans la désaffection actuelle que connait la S.à.R.L. 313

B. Les considérations économiques

598. Les auteurs qui s'appuient sur ces considérations 317
599. Le caractère inéquitable des obligations et droits concernant le gérant non-salarié. Appréciation 317

§ 2 Les propositions de réforme

600. La loi "Royer". Son contenu et son impact 319
601. La proposition d'assimilation pure et simple au salariat 319
602. La proposition de rapprochement des statuts 320
603. Application en matière sociale 320
604. Application en matière fiscale 320

Pages

A. Les propositions d'assimilation pure et simple au salariat

605. La tendance des rapports récents 320
606. Le rapport "Méraud" de la Commission sur les inégalités sociales 320
607. Les prolongements législatifs 321
608. Enoncé des réformes nécessaires 321
609. Obstacles 321
610. Définition du "salaire fiscal" 322
611. Position de l'Administration 322

B. L'harmonisation des statuts

612. Précisions terminologiques 323
613. Intérêt de l'harmonisation et justifications 324
614. Modalités de l'harmonisation 324
615. Conséquences de l'harmonisation 325

Conclusion du titre

616. Appréciation de l'antagonisme des deux régimes 326
617. La relativité des avantages du salariat social 326
618. La relativité des avantages du salariat fiscal 326

Conclusion Générale

619. Imperfection du statut actuel du gérant de S.à.R.L. Conséquences 329
620. L'erreur de langage 329
621. La mauvaise appréhension du phénomène du pouvoir 329

	Pages
622. Conséquences	330
623. Les exigences d'une réforme efficace	330
624. L'introduction d'un nouveau concept : celui de profession	330

TABLE ALPHABÉTIQUE DES MATIÈRES

(les chiffres renvoient aux numéros des paragraphes, non aux pages)

- ABAISSEMENT DE L'ÂGE DE LA MAJORITE : 406
- ACTION :
  - civile : 249, 250
  - civile ou pénale : 233
  - principale et incidente : 255
  - récursoire : 51
- ADMINISTRATEUR AU REGLEMENT JUDICIAIRE : 159, 160
- AFFECTIO SOCIETATIS : 40
- AGREMENT : voir sociétés dont l'objectif est conforme au plan
  voir associé
- AIDE SPECIALE COMPENSATRICE : 569 ad notam, 600 ad notam
- ALLOCATIONS FORFAITAIRES :
  - domaine : 541, 545
  - gérant de fait : 170, 544
  - non-cumul : 542
  - non-déductibilité : 543
- AMENDES : 152, 213
- ASSOCIE :
  - agrément : 349, 376
  - de complaisance : 377
  - controlaire : 116
  - dépassement de pouvoir : 114
  - droits individuels et collectifs : 117
  - en nom (imposition) : 265
  - pouvoir de surveillance : 117, 359

- AUTOFINANCEMENT : 311
- AUTONOMIE :
  - du droit pénal : 22
  - du droit de la Sécurité sociale : 262
  - du droit fiscal : 262, 485
- AUTORITE HIERARCHIQUE :
  - définition : 81 ad notam
  - élément constitutif du pouvoir : 81
  - cause de la subordination : 129
  - notion propre à l'entreprise : 46
- BENEFICES DES SOCIETES DE PERSONNES : 301, 484
- BIENS SOCIAUX (voir aussi : propriété)
- CADRES (régime complémentaire) :
  - notion : 498, 499
  - nature du régime : 501
  - applicabilité au gérant : 497
  - obligations : 502
  - rachat de cotisations : 503, 504
  - clause de sauvegarde : 505
  - influence de la fiscalité des sociétés de personnes : 500
  - coût : 617
  - intérêt : 617
- CAPITALISTE : 40
- CARTE DE COMMERCANT ETRANGER : voir aussi gérant
- CESSION (de part) : voir aussi parts sociales
- CHOMAGE : Cf contrat de travail
- COMITE D'ENTREPRISE : voir surveillance
- COMPETENCE : 254 et suiv.

  voir aussi : juridictions d'exception
- COMPTES-COURANTS D'ASSOCIES : 295 ad notam
- CONCUBINE (présomption d'interposition) : 408
- CONFUSION :
  - des intérêts : 15, 306, 560
  - des concepts : 47
  - entre fonction d'associé et de gérant : 113, 198
  - entre fonction salariale et fonction de gérant : 118 infine, 121
- CONSIDERATIONS ECONOMIQUES : 554

- CONTRAINTE : 250, 253, 257, 258

- CONTRAT DE LOUAGE DE SERVICES: 49

- CONTRAT DE MANDAT :

  - mandataire et salarié : 49, 50 ad notam
  - responsabilité du mandataire : 239

- CONTRAT DE REPRESENTATION : 123

- CONTRAT DE TRAVAIL :

  - définition : 329 ad notam .
  - prérogative de l'employeur dans la conclusion : 213
  - condition de la qualité de salarié : 326
  - possibilité de cumul : 124
  - conditions du cumul : 125
  - effet sur l'affiliation : 382
  - condition de l'assurance-chômage : 510

- CONTRAVENTION :

  - nature de ... : 211, 212
  - délai de prescription : 234, 246, 248, 249
  - solidarité des prescriptions : 248 ad notam

- CONTRIBUTION DE SOLIDARITE :

  - caractère généraux : 517
  - règlementation : 519-520
  - but : 518

- CONTRÔLE : (voir pouvoir et sociétés imbriquées)

  - définition : 343
  - élément objectif : 345
  - élément subjectif : 351
  - participation au capital : 116 , 197
  - imprécision de la notion : 334, 336, 340
  - phénomène propre au droit des sociétés : 366
  - critère de distinction : 332, 333, 335, 360, 370
  - interne et externe : 338
  - et subordination : 368
  - et surveillance : 356
  - contrôle-maîtrise: 359

- COTISATIONS

  - ouvrières précomptées : 207
  - personnelles au gérant : 207
  - dues par la société : 240

- COTISATION SUBSEQUENTE :

  - règlementation : 575, 576
  - but : 577

  - débiteur : 578
  - application : 579

- CRISE ECONOMIQUE : 68, 507
- CURATEUR : 160
- DECOUVERT : 43 ad notam
- DEFICIT : 309, 311, 315
- DEFINITION DU DROIT : 619
- DELEGATION DE POUVOIRS : 106
- DEMISSION :
  - effet sur la responsabilité : 144
  - cause de cessation de fonction : 92, 93
  - démission en blanc : 93, 94
  - démission de pure forme : 193
- DEPENDANCE (lien de) : cf. subordination
- DEROGATIONS : 12, 269
- DETTE :
  - civile : 217
  - personnelle du gérant : 227, 240
  - dette sociale : 227
  - remontée des dettes : 247
- DIRECTOIRE : N° 36 ad notam
- DISTRIBUTION DES POUVOIRS : 58
- EMPLOYEUR :
  - attribution de la qualité au gérant : 44, 210, 221
  - distinction avec l'employé : 22, 26
  - distinction avec la notion de non-salarié : 44
  - et travailleur indépendant : 572
  - personne morale : 213, 228
- EMPRUNTER : 43 ad notam
- ENTREPRENEUR INDIVIDUEL :
  - bénéfices : 554
  - statut : 34, 606
  - et gérance de fait : 193
  - et gérant majoritaire : 363 , 554
  - et gérant de société de personnes : 484, 489
- ENTREPRISE (voir aussi structure) : 43, 49, 367, 597
- ETAT EXECUTOIRE : 250

- FACULTE D'OPTION :
  - cas : 270
  - caractère dérogatoire : 13, 269
  - caractères communs : 271
- FAISCEAU DE CRITERES : 191
- FAMILLE (voir aussi société de famille) :
  - entreprise de ... : 40
  - composition familiale : 42, 198, 263, 266
  - gérance familiale : 145
- FAUTE : 229 , 232, 233, 235, 240, 246, 250
- FAVEUR FISCALE : 8 ad notam, 15
- FICTIF :
  - situations fictives : 174, 369
  - fictivité de la rémunération : 475
  - cession fictive : 378, 403
  - société fictive : 443, 444
  - fictivité et simulation : 444
- FILIALE :
  - S.à.R.L. : 43, 263, 290
  - démission en blanc : 93
  - régime fiscal : 286, 290, 319
  - de recherche : 317
  - situation du gérant : 382 ad notam, 464
- FISCALITE DES GROUPES DE SOCIETES : voir filiale et sociétés dont l'objectif est conforme au plan
- FORMALISTE (élément) : voir aussi Pouvoir
  - définition : 72, 88
  - but : 84
- FORMALITE FISCALE : 91 ad notam
- FORMES (règles de): 65, 86
- FOYER FISCAL : 559
- FRAIS :
  - professionnels : 539
  - réels : 547, 599
  - déduction forfaitaire : 548
  - courants et exceptionnels : 550
  - remboursement : 582
  - inhérents à la charge : 584
  - justification : 588
  - montant : 589

- FRAUDE : voir aussi fictivité et gratuiteté :
  - loi 1925 : 8
  - démission en blanc : 94
  - cumul contrat de travail : 124
  - théorie de la fraude à la loi : 174 ad notam
  - cession en blanc : 377
  - combinaisons frauduleuses : 410, 560
  - sociétés imbriquées : 433
  - évasion légale : 440

- GERANT :
  - nomination : 149
  - qualité d'employeur : 210
  - statutaire : 90, 91, 195
  - obligations personnelles et fonctionnelles : 203, 265
  - adjoint : 136 ad notam
  - suppléant : 107
  - collective (gérance) : 123, 145, 146, 381
  - étranger : 152-155
  - égalitaire : 381 ad notam
  - majoritaire et minoritaire (distinction) : 9, 322
  - non-associé : 382
  - "de paille" : 195
  - déchéances : 155
  - révocation : 124, 508, 517

- GERANT DE DROIT :
  - notion : 134, 136, 143
  - finalité : 136

- GERANT DE FAIT :
  - définition générale : 178
  - définition fiscale : 170
  - droit des sociétés : 67, 169, 176 ad notam
  - forme d'appréhension du pouvoir : 199, 621
  - apparition : 58
  - intérêt de la notion : 174, 355
  - domaine d'application : 179, 180, 181, 182, 183, 184, 206
  - critères fonctionnels : 187
  - critères subsidiaires : 194, 195, 196

- GESTION :
  - élément matériel du pouvoir (cf. pouvoir)
  - notion : 75, 76, 119, 120, 192
  - activité de représentation : 78, 123, 539
  - et exécution : 83
  - technicité : 120

- G.I.E. (groupement d'intérêt économique) : 34
- GRATUITE :
  - domaine d'application : 464
  - caractère frauduleux : 453, 461, 465
- INDIVISION :
  - fréquence : 426
  - fonctionnement : 429
  - des parts sociales : 432
  - société fiscale de personnes : 298
- IMPÔT SUR LE REVENU : 310
- IMPÔT SUR LES SOCIETES :
  - applicabilité : 308
  - taux : 311, 312
- JURIDICTION D'EXCEPTION : 252
- LEGALITE :
  - des infractions et peines : 220
  - des procédures : 260
- LICENCE DE BREVETS : 344 ad notam
- MAITRE DE L'AFFAIRE : 344, 352, 359, 592
- MAJORATIONS DE RETARD : 225, 241, 242, 243
- MAJORITE :
  - définition : 12, 385, 398
  - critère de la possession des parts : 393
  - critère de la propriété des parts : 396
  - élément objectif du contrôle : 347
  - dans la S.A. et dans la S.A.R.L. : 348
  - calcul : 389
  - double majorité : 349, 386
- MATERIEL (élément) : voir aussi pouvoir et contrôle
  - élément matériel de l'infraction : 209, 218, 224 ad notam, 233
- MISE EN DEMEURE : 251
- NEUTRALITE (fiscale et sociale) : 37, 99, 597
- OPTION IDEOLOGIQUE : 553, 557
- PARTICIPATION AU CAPITAL :
  - gérance de fait : 198
  - majorité : 372

- PARTS SOCIALES :
  - nature juridique : 392
  - régime juridique : 392
  - possession : 393
  - propriété : 396, 397, 414
  - usufruit : 415
  - nue-propritét : 423
  - indivision : 432
  - souscription fictive : 377
  - régime de la cession : 43
  - droit d'enregistrement : 43 ad notam
  - promesse de cession : 379
  - cession en cours d'exercice : 403
  - cession en blanc : 375, 620
  - transmission : 376, 560
  - mandat de vendre : 379
  - pacte de préférence : 379
  - présomption d'interposition : 401 et suiv.
- PASSIF : 246, 247
- PEINES : 218
- PERSONNE MORALE :
  - employeur : 213
  - irresponsabilité pénale : 215, 220, 226
  - écran : 297, 310, 343, 441, 592, 596
- PLACEMENT : 352
- POLITIQUE ECONOMIQUE : 269, 291, 324
- POSSESSION :
  - définition : 390
  - finalité : 391
  - droits personnels : 392
  - parts sociales : 393
- POUVOIR :
  - notion : 64, 71
  - éléments constitutifs : 60, 71, 132
  - contenu économique : 71, 223
  - élément matériel : 73
  - élément formaliste : 88
  - activité de gestion : 74, 75
  - souveraineté et indépendance : 81, 82
  - direct et permanent : 104
  - effectivité : 105, 529
  - constance : 108
  - non-exercice : 140

  - exercice par intermittence : 146
  - impossibilité juridique d'exercer : 149
  - localisation : 158, 161, 223
  - approche formaliste : 65, 170
  - importance : 191
  - détermination du gérant : 54, 63, 132
  - contrôle : 103, 117, 198, 345, 355

- PRESIDENT :

  - du Conseil d'administration : voir société anonyme
  - titre revendiqué : 43 ad notam
  - responsabilité art. 151 C.S.S. : 204
  - rémunération : 454, 555

- PRETE-NOM : 377 ad notam

- PROCEDURE :

  - différents types de ... : 246
  - influence du choix de la ... : 236, 238, 259
  - lourdeur : 248
  - de recouvrement : 592
  - administrative : 250
  - de l'abus de droit : 378, 621

- PROCURATION :

  - usage : 109
  - gérance de fait : 189

- PROFESSION : 367, 624

- PROPRIETE :

  - voir aussi parts sociales
  - biens sociaux : 343, 354

- PUBLICITE :

  - règles : 95, 97
  - opposabilité : 99, 376
  - identification du gérant : 56, 96
  - protection des tiers : 87

- REGIME MATRIMONIAL : 409, 410

- REGISTRE DU COMMERCE : voir aussi publicité

  - procédure : 97
  - requête d'immatriculation : 91
  - contrôle effectué par le greffier : 157
  - identification du gérant : 56
  - inscription modificative : 98

- REMONTEE DES PERTES : 318

- REMUNERATION :
  - réglementation : 479
  - qualification : 482, 483
  - dispositions pratiques : 480, 481
  - fictivité : 475
  - plafond : 474
  - double fonction : 471
  - contre partie des cotisations : 466
  - condition de l'imposition : 351
  - condition de l'affiliation : 331, 462, 466, 472
  - indice de la gérance de faît : 195
  - contribution sociale de solidarité : 519
- REMUNERATIONS EXCESSIVES :
  - philosophie générale : 524
  - nature du contrôle : 530
  - procédures de redressement : 527
  - secret professionnel : 532
  - interventionnisme des juges : 534
  - comparaison des rémunérations : 534
  - effet sur l'imposition sociale : 537
  - effet sur l'imposition due par le gérant : 538
  - incidence pour le gérant non-salarié : 538
- RESPONSABILITE :
  - limitation : 8 ad notam, 68
  - art. 1724ter C.G.I. : 14, 590
  - art. 1741 et 1743 C.G.I. : 206
  - des dirigeants : 224
  - du commettant du fait des préposés : 233
  - solidaire : 592
- SALARIE :
  - notion : 19, 323, 326, 327, 328, 367, 457, 458
  - et non-salarié : 28
  - Président du Conseil d'administration : 36, 37
  - salarié fiscal : 610, 611
  - spécificité des obligations : 496
- SANCTION PENALE : 244
- SEUILS D'EXONERATION : 609
- SOCIETE ANONYME :
  - Président du Conseil d'administration : 36, 37
  - nombre : 597 ad notam
  - signification économique : 40, 597
  - répartition des tâches : 113
  - majorité : 348
  - option pour le régime fiscal des sociétés de personnes : 273, 287

- SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE :(voir aussi société de capitaux : régime fiscal)
  - apparition : 5, 6
  - loi 1925 : 7
  - caractères spécifiques : 112, 113, 597
  - caractère hybride : 266
  - fragilité financière : 204, 507
  - nombre : 597 ad notam
  - désaffection : 622, 597
- SOCIETE EN COMMANDITE PAR ACTIONS :
  - statut du gérant : 34 ad notam
- SOCIETE EN COMMANDITE SIMPLE :
  - statut du gérant : 34
  - signification économique : 40
- SOCIETE EN COMMANDITE PAR ACTIONS :
  - statut du gérant : 34
  - signification économique : 40
- SOCIETES DE CAPITAUX (régime fiscal)
  - définition : 274, 276
  - délai d'option : 279
  - engagement des associés : 280
- SOCIETES EN NOM COLLECTIF :
  - statut du gérant : 34
  - signification économique : 40
  - inconvénients : 316
- SOCIETES DE FAMILLE (régime fiscal) :
  - définition : 274, 276
  - délai d'option : 279
  - engagement des associés : 280
- SOCIETES DONT L'OBJECTIF EST CONFORME AU PLAN (voir aussi : politique économique et filiale)
  - caractères généraux : 286
  - délai d'option : 288
  - conditions financières de l'option : 289
  - intérêt du gérant : 314
  - intérêt de la société : 315, 319
  - agrément : 233
- SOCIETES DE PERSONNES (régime fiscal) :
  - création législative : 263
  - cas d'option : 270
  - caractère dérogatoire : 269, 320

  - sociétés ayant opté : 271 ad notam , 272 ad notam
  - critères de l'option : 306, 314
  - caractères généraux : 298, 300
  - personne morale : 297
  - imposition des bénéfices : 297
  - imposition du gérant : 300, 301, 484
  - régime social : 302 ad notam

- SOCIETES EN PARTICIPATION :
  - statut du gérant : 34

- SOCIETES SYLVICOLES ET AGRICOLES (régime fiscal)
  - notion : 283
  - caractères généraux : 284
  - application du régime : 282

- STATUTS : 56

- STRUCTURE :
  - de l'entreprise : 38, 568, 597 ad notam
  - interne de la S.A.R.L. : 41
  - changement : 576
  - réforme : 603

- SUBORDINATION : 19, 23, 25, 127, 129, 207, 368

- SURVEILLANCE :
  - rôle de l'associé : 117
  - contrôle : 356
  - conseil de ... : 356
  - rôle du Comité d'entreprise : 356

- SYNDIC : 159, 160

- TRAITEMENTS ET SALAIRES (régime fiscal) :
  - imposition du gérant : 522
  - avantage : 522
  - suppression de la réfraction : 523

- TRAVAILLEUR INDEPENDANT (Sécurité sociale)
  - définition : 573
  - obligations : 572

- TAXE COMPLEMENTAIRE : 607

- UNIFICATION DES STATUTS (fiscaux et sociaux) : 27, 405, 489, 599

- UNIPERSONNALITE : 40, 273 ad notam

- UNITE DES LEGISLATIONS : 457 ad notam

- USUFRUIT :
    - définition : 415
    - domaine d'application : 424
    - leg d'... : 425
    - des actions : 417
    - des parts sociales : 422
- VALEURS MOBILIERES :
    - imposition de la rémunération du gérant : 11, 301
    - imposition des bénéfices : 308, 484
    - imposition des rémunérations excessives : 526, 538
    - impossibilité d'émettre : 43 ad notam, 392
- VOLONTE CRIMINELLE : 215, 218
- VOTER (pouvoir de) :
    - condition : 411
    - nature du droit de vote : 421
    - délégation : 436, 437

LISTE DES ARRÊTS CITÉS

DU CONSEIL D'ÉTAT

C.E. 9 déc. 1932 : Juriscl. fisc. fasc 270 n° 45

C.E. 23 déc. 1932 : R.O. 5989

C.E. 20 mars 1933 : Lamy fiscal n° 2084

C.E. 3 nov. 1933 : req. n° 31.507 : Rev. fid. n° 497 p. 73 n° 173

C.E. 24 fév. 1936 : S.J. 1936.951

C.E. 1 avr. 1936 : R.O. p. 35

C.E. 4 mai 1936 : req. n° 49.696 : G.P. 1936.2276; B.O.C.D. 1936 p. 450

C.E. 11 mai 1936 : req. 50.600 : R.O. 6447

C.E. 15 juin 1936 : Rec. Dupont. 1937.125

C.E. 2 nov. 1936 : req. 53.564 : Rev. fid. n° 497 p. 73 n° 173

C.E. 30 nov. 1936 : R.O. 6603; Rec. Dupont 1937 p. 333

C.E. 8 mars 1937 : G.P. 1937 . II. 11

C.E. 5 juin 1937 : Lebon p. 562

C.E. 20 déc. 1937 : Lebon n° 58.525

C.E. 27 mars 1939 : R.O. 184

C.E. 27 juil. 1939: Rec. Dupont 1940 p. 209

C.E. 12 jan. 1940 : Rev. fid. "S.à.R.L." n° 232 p. 84

C.E. 20 jan. 1941 : thèse E. Hanus p. 142

C.E. 20 mai 1941 : Rec. Lebon p. 76

C.E. 28 juil.1941 : req. 68.071 et 68.072 : thèse E. Hanus p. 142

C.E. 12 oct. 1942 : req. 70.583 : Rec. Lebon p. 181

C.E. 5 juil.1943 : Rev. fid. n° 547 p. 84 n° 232

C.E. 10 déc. 1943 : Bull. Lefèvre 1944 p. 28, R.O. 21

C.E. 29 déc. 1943 : Lamy fisc. n° 2085

C.E. 11 mars 1946 : G.P. 1946.1.158

C.E. 1 juil.1946 : req. 81.911 : R.O. 57

C.E. 3 mai 1948 : Rev. fid. "S.à.R.L." n° 232 p. 84

C.E. 25 oct. 1948 : thèse E. Hanus p. 144

C.E. 16 mai 1949 : R.O. p. 170

C.E. 26 juil.1950 : Rev. fid. n° 547 p. 84 n° 232

C.E. 25 juin 1951 : req. 5027 : R.O. 2e vol. 206

C.E. 7 juil.1953 : req. 75.855 et 76.081 : Rev. fid. n° 567 p. 96 n° 278 : Rec. Dupont 1956 p. 544

C.E. 11 jan. 1954 : inf. chef. entr. 1954.561

C.E. 5 fév. 1954 : G.P. 1954.1.203, S. 1954.3.49, D. 1954.312

C.E. 4 déc. 1954 : Dr. fisc. 1955 n° 9 concl. Poussière

C.E. 10 juil.1957 : req. 32.403 : B.O.C.D. 1957.II.245

C.E. 13 jan. 1958 : Lamy fiscal n° 2083

C.E. 7 fév. 1958 : req. 35.819 : B.O.C.D. 1958.II.555

C.E. 22 fév. 1960 : req. 59.021 : Dr. fisc. 1960 n° 47 concl. Martin

C.E. 24 fév. 1960 : req. 46.418 : Bull. contr. dir. 1960 p. 142

C.E. 27 avr. 1960 : req. 44.534 : Lebon p. 274. B.O.C.D. 1960.II.1953

C.E. 11 juil.1960 : B.O.C.D. 1961.1439

C.E. 21 nov. 1960 : req. 46.801 : Lebon tables déc. 1955-1964 n° 715 p. 340

C.E. 8 mars 1961 : req. 49.199 : Rec. Dupont 1961.55

C.E. 25 jan. 1961 : req. 47.574 : Dr. fisc. 1961 n° 8 comm. 211; 215 et 218

C.E. 4 jan. 1962 : req. 53.775 et 53.776 : B.O.C.D. 1962.II.1916; Rec. Lebon p. 6, R.O. 99

C.E. 11 jan. 1962 : Rec. Lebon p. 6

C.E. 28 fév. 1962 : G.P. 1962.383

C.E. 9 mai 1962 : Dr. fisc. 1962 n° 27 n° 684

C.E. 1 juin 1962 : Req. 52.090 : Dr. fisc. 62 n° 29/30 n° 756

C. E. 7 juil 1962 Rec. Lebon p. 445

C. E. 22 oct. 1962 B.O.C.D. 1963 II 2153, Bull. inf. soc. 1963 p. 305 n° 211

C.E. 24 oct. 1962 : Lamy fiscal n° 2084

C.E. 9 nov. 1962 : req. n° 56.018 : Quot. jur. 7 et 15 jan. 1963 p.4

C.E. 8 mars 1963 : Lebon p. 143

C.E. 18 mars 1963 : req. 58.670 et 58.671 : Rev. fid. "S.à.R.L." n° 232 p. 84

C.E. 22 avr. 1963 : Lamy fiscal n° 2083

C.E. 28 juin 1963 : req. 55.847 et 55.931 : Lebon p. 405

C.E. 9 nov. 1963 : Bull. inf. soc. 1963 p. 107 n° 79

C.E. 11 nov. 1963 : req. 57.694 : Rec. Lebon . tables déc. 1955-1964 p. 340; Dr. fisc. n° 3 du 17 jan. 1964 p. 39

C.E. 14 fév. 1964 : Rec. Lebon p. 110

C.E. 20 mars 1964 : req. n° 60.070 : Dr. fisc. 1965 n° 5 concl. Poussière

C.E. 27 nov. 1964 : req. 59.021 : B.O.C.D. 1965.II.2910

C.E. 7 déc. 1964 : Dr. fisc. 1964 n° 3 bis p. 96 concl. Dufour

C.E. 15 jan. 1965 : req. n° 63.227 : Dr. fisc. 1965 doctr. n° 25 concl. Martin, Quot. jur. n° 28 du 6 mars 1965 p. 6

C.E. 25 jan. 1965 : req. 55.382 : Quot. jur. 1965 n° 43 p. 3

C.E. 12 fév. 1965 : Bull. inf. soc. 1965 p. 70 n° 48

C.E. 17 fév. 1965 : req. 62.396 : Rev. fid. n° 567 p. 93 n° 268

C.E. 8 avr. 1965 : req. 51.316 : Dr. fisc. n° 23 du 4 juin 1965 comm. 647

C.E. 15 mai 1965 : req. n° 64.298 : Quot. jur. n° 80 du 10 juil. 1965 p. 5

C.E. 13 juil.1965 : req. 64.278 : Rev. fid. n° 497 p. 73 n° 171

C.E. 11 oct. 1965 : Rev. fid. n° 545 p. 84 n° 232

C.E. 19 nov. 1965 : req. 32.669 : Rec. Lebon. tables déc. 1955-1964 tome III n° 714 p. 339

C.E. 26 jan. 1966 : req. 61.436 : B.O.C.D. 1966.II.3290

C.E. 23 fév. 1966 : Lamy fisc. n° 2085

C.E. 6 mai 1966 : Lamy fisc. n° 2083

C.E. 28 oct. 1966 : req. n° 66.329 et 66.330 : Dr. fisc. 1966 n° 47 comm. 1087

C.E. 5 mai 1967 req. 69.219 : Rev. fid. n° 1197 p. 74 n° 179

C.E. 28 juin 1967 : Dr. fisc. 1967 n° 29-30 comm. 820

C.E. 8 nov. 1967 : Lamy fiscal n° 3227

C.E. 19 jan. 1968 req. 69.689 : Rev. fid. n° 567 p. 94 n° 270

C.E. 6 mars 1968 req. 64.674 : Rev. fid. n° 497 p. 73 n° 173

C.E. 20 mars 1968 : Lamy fiscal n° 3227

C.E. 27 avr. 1968 req. 45.818 : Lamy fiscal n° 2083

C.E. 3 mai 1968 req. 69.676 : Rev. fid. n° 497 p. 173 n° 73

C.E. 15 mai 1968 req. 72.556 : Lamy fiscal n° 2083

C.E. 4 juin 1968 req. 37.174 et 37.175 : B.O.C.D. 1969.II.701

C.E. 12 juin 1968 req. 71.946 : Dr. fisc. 1970 n° 4.86, Quot. jur. n° 84 du 20 juil. 1968 p. 4

C.E. 13 juil.1968 req. 68.677 : Rev. fid. n° 567 p. 96 n° 278

C.E. 16 oct. 1968 : Lamy fiscal n° 2083

C.E. 31 jan. 1969 req. 73.518 : Jursicl. fisc. Tome XI fasc. 2653 n° 59

C.E. 5 fév. 1969 req. 72.310 et 72.311 : Rev. fid. n° 497 p. 73 n° 171

C.E. 5 mars 1969 req. 73.875 : B.O.C.D. 1969.II.450

C.E. 16 avr. 1969 : Dr. fisc. 1969 n° 51.1474

C.E. 6 oct. 1969 req. 73.500 : B.O.C.D. 1969.II.4662

C.E. 29 oct. 1969 : Lamy fisc. n° 3227

C.E. 17 déc. 1969 req. 77.289 : B.O.5-I-2-70

C.E. 23 jan. 1970 req. 75.855 et 76.081 : Rev. fid. n° 567 p. 84 n°240

C.E. 18 fév. 1970 req. 75.405 : Rev. fid. n° 567 p. 94 n° 270

C.E. 3 juil.1970 req. 72.769 : J.C.P. 1971 C.I. 10.206

C.E. 4 nov. 1970 req. 73.510 : Dr. fisc. 1970.II.n° 1436

C.E. 11 nov. 1970 : Lamy fisc. n° 2083

C.E. 23 déc. 1970 : D. 1971.45 note Texier

C.E. 5 mai 1971 req. n° 89.375 : Rev. fid. n° 567 p. 92 n° 264

C.E. 21 jan. 1972 : Rev. fid. n° 567 p. 94 n° 270

C.E. 15 mars 1972 req. n° 82.033 : B.O. 5B-15-72

C.E. 30 mai 1973 : Dr. fisc. 1973 n° 39.1310 concl. Mandelkern

C.E. 18 juil.1973 req. n° 90.059 : R.T.D.Com. 1973. 939 note Blancher; Dr. fisc. 1974.1136 concl. Delmas-Marsalet : Rec. Lebon p. 520

C.E. 24 déc. 1973 : Dr. fisc. 1974.1163

C.E. 10 juil.1974 : G.P. 1975. 11-13 mai p. 23

C.E. 27 nov. 1974 : Dr. fisc. 1975.68 concl. Delmas-Marsalet

C.E. 4 déc. 1974 req. 85.245 et 85.246 : Dr. fisc. 1975 n° 920 p. 625 concl. Schmeltz

C.E. 11 déc. 1975 req. 88.347 et 89.206 : Rev. fid. n° 564 p. 99 n° 287

C.E. 19 mars 1975 req. 81.859 : Rev. fid. n° 564 p. 99 n° 287

LISTE DES ARRÊTS DE LA

COUR DE CASSATION

CASS. CRIM. 24 déc. 1864 : S. 1866.1.454

CASS. CIV. 6 juil.1931 : D. 1931.1.123

CASS. CIV. 22 juin 1932 : D. 1933.1.145

CASS. REQ. 23 juin 1941 : journ. soc. 1943.200

CASS. CIV. 9 juil.1941 : S. 1942.1.6.

CASS. CIV. 20 juil.1949 : G.P. 1949.2.341, Dr. soc. 1953.33

CASS. CIV. 28 juil.1952 : J.C.P. 1952.II.7.349 note Ripert

CASS. SOC. 5 mars 1953 : Bull. civ. V n° 4 p. 145

CASS. CIV. 19 avr. 1954 : Bull. civ. II p. 266 n° 398

CASS. CIV. 14 déc. 1954 : Bull. civ. II p. 209 n° 309

CASS. CRIM. 27 avr. 1955 : Bull. crim. n° 210

CH. REUNIES 29 juin 1955 : Bull. civ. 1955 p. 6 n° 4

CASS. SOC. 13 oct. 1955 : J.C.P. 1956.II. 9.380

CASS. CRIM. 19 jan. 1956 : Bull. crim. n° 78

CASS. SOC. 27 mars 1957 : Quest. Séc. soc. 1957.209, D.1957 somm. p. 31

CASS. COM. 27 mai 1957 : J.C.P. 1957.II. 10.075 note Nectoux

CASS. CRIM. 27 nov. 1957 : Bull. crim. n° 777

CASS. CRIM. 5 mars 1958 : D. 1958.549

CASS. CRIM. 20 mars 1958 : G.P. 1958.3.31

CASS. CRIM. 14 jan. 1959 : D. 1959.302

CASS. CRIM. 2 déc. 1959 : Bull. crim. n° 526 p. 1016

CASS. CRIM. 23 mars 1960 : Bull. crim. n° 353

CASS. CRIM. 9 nov. 1960 : Bull. crim. n° 101, D. 1961.78, J.C.P. 1960. IV.175

CASS. CIV. 16 juin 1962 : D. 1962.42 note J.M.

CASS. CIV. 6 juil.1962 : Bull. civ. II n° 411

CASS. CRIM. 6 mars 1963 : Bull. inf. soc. 1963 n° 219 p. 160, Dr. soc. 1963.382 note Lyon-Caen

CASS. CRIM. 30 juin 1963 : Bull. inf. soc. 1963 p. 368

CASS. CIV. 10 oct. 1963 : Bull. civ. II p. 454 n° 604

CASS. CIV. 11 oct. 1963 : Bull. civ. II p. 463 n° 618

CASS. CIV. 24 jan. 1964 : J.C.P. 1964.IV.34

CASS. CIV. 4 nov. 1964 : Bull. civ. II n° 689 p. 506

CASS. CIV. 2 déc. 1964 : Bull. civ. II p. 570 n° 773, D. 1965.489 note J. Ribettes-Tihlet, Rev. soc. 1965.255

CASS. CIV. 14 jan. 1965 : Bull. civ. II n° 40 p. 26

CASS. CIV. 13 mars 1965 : G.P. 1965.255

CASS. CIV. 30 avr. 1965 : Bull. civ. II p. 265 n° 388

CASS. CIV. 6 mai 1965 : Dr. soc. 1965.592

CASS. COM. 19 juil.1965 : J.C.P. 1966.II. 14.895 note J.R.

CASS. SOC. 20 oct. 1965 : D. 1966.157

CASS. CRIM. 2 nov. 1965 : D. 1966.87

CASS. CIV. 19 nov. 1965 : Bull. inf. soc. 1966. p. 55 n° 39, Bull. civ. II. 646

CASS. CRIM. 8 déc. 1965 : Bull. crim. p. 272 n° 614

CASS. CIV. 9 déc. 1965 : Bull. min. trav. 66-A-10

CASS. CIV. 27 jan. 1966 : Bull. civ. II n° 128 p. 92

CASS. CRIM. 23 fév. 1966 : Bull. n° 119

CASS. CRIM. 8 mars 1966 : J.C.P. 1966.IV.59

CASS. SOC. 11 mai 1966 : Bull. min. trav. 66.B.I.S.

CASS. SOC. 18 mai 1966 : Lamy soc. n° 1108

CASS. SOC. 20 mai 1966 : Lamy soc. n° 1108

CASS. SOC. 8 juin 1966 : Bull. civ. V. n° 562 p. 470

CH. REUNIES 24 juin 1966 : D. 1967.137

CASS. CRIM. 28 juin 1966 : J.C.P. 1966.IV.120

CASS. SOC. 11 jan. 1967 : D. 1967.225 note J.J. Dupeyroux

CASS. SOC. 17 jan. 1967 : Lamy soc. n° 1083

CASS. CRIM. 1 mars 1967 : Bull. crim. n° 86 p. 202, G.P. 1967.1.342, D. 1967. somm. 10

CASS. COM. 7 avr. 1967 : D. 1968.64

CASS. CRIM. 28 juin 1967 : Bull. crim. n° 19 p. 47

CASS. CRIM. 10 oct. 1967 : D. 1968.6

CASS. CRIM. 1 fév. 1968 : Bull. crim. n° 36 p. 78, J.C.P. 1968.IV.40

CASS. SOC. 14 fév. 1968 : Lamy social n° 1083

CASS. CRIM. 20 fév. 1968 : Bull. crim. p. 171 n° 72

CASS. CRIM. 28 fév. 1968 : J.C.P. 1968.IV.60

CASS. COM. 1 avr. 1968 : Bull. civ. IV p. 108 n° 125

CASS. CRIM. 5 mai 1968 : Bull. crim. n° 142, Bull. inf. soc. 1968 p. 326 n° 178

CASS. SOC. 12 juin 1968 : inf. chef d'entr. 1968.825

CASS. SOC. 5 déc. 1968 : Bull. civ. V n° 560 p. 465

CASS. SOC. 27 mai 1969 : Bull. civ. V n° 276 p. 246

CASS. SOC. 19 juin 1969 : Bull. civ. V n° 423 p. 353

CASS. CRIM. 25 juin 1969 : Bull. crim. n° 213

CASS. SOC. 22 oct. 1969 : Dr. soc. 1970.259, D. 1970.127

CASS. CRIM. 17 déc. 1969 : Bull. crim. p. 843 n° 353

CASS. SOC. 12 mars 1970 : Bull. civ. V p. 153 n° 195

CASS. SOC. 27 mai 1970 : D. 1971.53

CASS. CRIM. 16 juin 1970 : Bull. jur. F.N.O.S.S. 70-41

CASS. SOC. 5 nov. 1970 : Bull. inf. soc. 1971 p. 132

CASS. SOC. 18 nov. 1970 : Bull. jur. F.N.O.S.S. 1971 n° 24

CASS. CRIM. 12 jan. 1971 : Bull. crim. n° 9

CASS. SOC. 24 fév. 1971 : Bull. civ. V. 129

CASS. SOC. 12 mai 1971 : Bull. civ. V n° 353 p. 298, Quot. jur. 4 déc. 1971 n° 132

CASS. COM. 24 mai 1971 : Bull. civ. IV n° 143

CASS. SOC. 21 jan. 1972 : Bull. civ. V p. 47 n° 43

CASS. SOC. 23 mars 1972 : Bull. inf. soc. 1972 p. 587 n° 287, Bull. jur. F.N.O.S.S. 72.46

CASS. CRIM. 19 avr. 1972 : Rev. soc. 1972 p. 741 note B. Bouloc, D. 1973.63

CASS. CRIM. 21 déc. 1972 : Rev. soc. 1972.26 note B. Bouloc, D. 1972. I.465 note J-M. R.

CASS. CIV. 5 jan. 1973 : D. 1973. 587, J.C.P. 1974.C.I. 299

CASS. CRIM. 15 mars 1973 : J.C.P. 1973.II. 17.577

CASS. CRIM. 22 mai 1973 : Rec. gén. lois et jurispr. 1974.95 note Ribettes-Tihlet

CASS. CRIM. 4 juin 1973 : Rec. gén. lois et jurispr. 1975.95

CASS. SOC. 21 juin 1973 : J.C.P. 1973. C.I.3.297

CASS. CRIM. 3 juil. 1973 : D. 1973.I.R. 187

CASS. CRIM. 31 oct. 1973 : Bull. crim. n° 398 p. 976

CASS. SOC. 5 déc. 1973 : J.C.P. 1974.II. 17.742

CASS. CRIM. 27 jan. 1974 : D. 1974.I.R. p. 193

CASS. SOC. 24 mars 1974 : J.C.P. 1974. IV. 151

CASS. COM. 13 mai 1974 : Bull. civ. IV n° 156 p. 125

CASS. CIV. 20 juin 1974 : D.1974.I.R. 193

CASS. SOC. 2 juil. 1974 : Bull. civ. V n° 403 p. 377-78

CASS. CRIM. 3 juil. 1974 : D. 1974.I.R. 195

CASS. COM. 4 oct. 1974 : D. 1974.I.R. 227

CASS. COM. 9 oct. 1974.:Bull. civ. IV n° 240 p. 195

CASS. SOC 9 oct. 1974 : Bull. civ. V n° 471 p. 442

CASS. SOC. 16 jan. 1975 : Bull. civ. V n° 19 p. 19

CASS. CRIM. 22 jan. 1975 : Rev. soc. 1975.297

CASS. COM. 10 mars 1975 : D. 1975.I.R. 112, J.C.P. 1975.C.I. 4690, Bull. civ. IV n° 76 p. 62

CASS. SOC. 27 avr. 1975 : D. 1975.520

CASS. CRIM. 27 mai 1975 : D. 1975.I.R. 152

CASS. CRIM. 28 juil. 1975 : G.P. 1975.II.16

CASS. CRIM. 2 oct. 1975 : J.C.P. 1975.IV.337-338

JUGEMENTS DES JURIDICTIONS DE PREMIÈRE INSTANCE DE LA SÉCURITÉ SOCIALE

COM. 1ère INST. AMIENS 17 déc. 1947 : G.P. 1948.1.117
COM. REG. APPEL NANCY 6 fév. 1948 : J.C.P. 1948.II. 4435
COM. REG. APPEL ANGOULEME 23 juin 1948 : Journ. soc. 1948.275
COM. REG. MARSEILLE 25 fév. 1949 : Bull. jur. F.N.O.S.S. 1949.17
COM. REG. PARIS 14 déc. 1950 : Bull. jur. F.N.O.S.S. 1951.14
COM. 1ère INST. PARIS 21 fév. 1957 : cité A. TOUZEAU thèse p. 135-136
COM. REG. APPEL PARIS 7 oct. 1962 : cité A. TOUZEAU thèse p. 135-136
COM. 1ère INST. PARIS 24 nov. 1960 : G.P. 1961 note anonyme
COM. 1ère INST. PARIS 25 jan. 1961 : Bull. inf. soc. 1965 p. 51 n° 36
COM. 1ère INST. PARIS 21 jan. 1964 : Bull. inf. soc. 1964 p. 157 n° 116

LISTE DES ARRÊTS ET JUGEMENTS

DES JURIDICTIONS DU FOND

1. DECISIONS DES JURIDICTIONS CIVILES DU PREMIER DEGRE :

- Trib. com. Seine 6 mars 1961 : Bull. inf. soc. 1961. p. 142 n° 108
- Trib. civ. Seine 5 mars 1964 : Rev. soc. 1964.323
- Ordonnance du Président du T.G.I. Nevers 24 juin 1964 : J.C.P. 1964. C.I. 75.002
- Ordonnance du Président du T.G.I. Marseille 16 mai 1969 : B.O.C.D. 1969.149

2. DECISIONS DES JUGES ADMINISTRATIFS DU PREMIER DEGRE :

- T.A. Toulouse 25 mai 1954 : G.P. 1954.2.108

3. ARRETS DES COURS D'APPEL :

C.A. Alger 13 mai 1954 : G.P. 1954.2.100
C.A. Paris 12 mai 1959 : Journ. agrées. 1959.229
C.A. Paris 20 mai 1959 : S.J. 1959. C.I. 66.014
C.A. Pau 11 juil. 1959 : Bull. jur. F.N.O.S.S. 1959.42.C.4

C.A. Paris 18 nov. 1961 : D. 1962. somm. 63
C.A. Paris 23 fév. 1963 : D. 1963.274
C.A. Paris 18 mai 1963 : Jursicl. Séc. soc. tome 1 fasc. 215 n° 237
C.A. Orléans 25 oct. 1963 : Bull. inf. soc. 1964. p. 157 n° 116
C.A. Paris 14 nov. 1963 : G.P. 1964.1.362, D. 1964 somm. p. 67
C.A. Rennes 6 jan. 1964 : Bull. inf. soc. 1964 p. 198 n° 133
C.A. Paris 8 avr. 1964 : Dr. soc. 1965 note J.M.
C.A. Paris 29 juin 1964 : D. 1964.563 note Minjoz
C.A. Paris 4 juil. 1964 : Rev. soc. 1965.72, G.P. 1965.1.56
C.A. Paris 27 sept. 1964 : G.P. 1965.1.23, D. 1965 somm. 16
C.A. Paris 24 mai 1965 : "Jurispr. de la C.A. Paris" p. 28
C.A. Douai 19 oct. 1965 : J.C.P. 1966.14.847
C.A. Colmar 2 déc. 1965 : Bull. inf. soc. 1966.56
C.A. Paris 23 mars 1966 : J.C.P. 1966.II.14.780
C.A. Aix 12 mai 1966 : cité Bihl : G.P. 1973 p. 491
C.A. Paris 17 juin 1966 : R.T.D.Com. 1966. 1003
C.A. Paris 27 nov. 1968 : D. 1969.154
C.A. Paris 1 juin 1970 : Bull. inf. soc. 1971 p. 423 n° 232
C.A. Paris 10 juin 1970 : J.C.P. 1970.II. 16.638
C.A. Paris 6 juin 1971 : Quot. jur. 17 fév. 1972
C.A. Lyon 23 fév. 1972 : R.T.D.Com. 1972.864
C.A. Paris 12 fév. 1973 : Quot. jur. 2 juin 1973
C.A. Paris 5 mai 1973 : G.P. 1973.1.439
C.A. Rouen : 2 oct. 1973 : D. 1974.167
C.A. Reims 31 jan. 1974 : G.P. 27 juin 1974
C.A. Paris 19 jan. 1974 : Quest. Séc. soc. 1974 p. 53
C.A. Paris 16 mai 1975 : D. 1975 somm. p. 121

LISTE DES RÉPONSES MINISTÉRIELLES CITÉES

REP. MIN. 5 août 1925 : J.O. ch. dép. p. 3497
REP. MIN. à Thoumyre : J.O. déb. ch. dép. 13 juil. 1929 p. 2531
REP. MIN. n° 7170 : J.O. ch. dép. 20 mars 1930 p. 1189
REP. MIN. : J.O. ch. dép. 25 jan. 1933 p. 237 et 244
REP. MIN. à M. Laurent : J.O. 16 fév. 1935 p. 532, B.O.C.D. 1935.51
REP. MIN. 30 avr. 1947 : J.O. déb. ch. dép. p. 538
REP. MIN. à Mallez : J.O. déb. ch. dép. 5 avr. 1948 p. 5289
REP. MIN. à Chaban-Delmas : J.O. déb. ch. dép. 27 avr. 1950 p. 2347
REP. MIN. à Boisrond : J.O. déb. Cons. rep. 20 déc. 1950 p. 3194
REP. MIN. à Wasmer : J.O. déb. ch. dép. nat. 4 avr. 1951 p. 2649
REP. MIN. à Kuehn : J.O. déb. ch. dép. 6 fév. 1952 p. 480
REP. MIN. à Cogniot : J.O. déb. ch. dép. 26 nov. 1952 : B.O.C.D. 1953. II. 249
REP. MIN. à Denis : J.O. déb. ch. dép. 7 jan. 1953 p. 27 n° 8730
REP. MIN. à Temple : J.O. déb. ch. dép. 12 juin 1954 p. 2959
REP. MIN. à Gaborit : J.O. déb. ch. dép. 12 jan. 1955 p. 24
REP. MIN. : J.O. ch. dép. 29 mars 1955
REP. MIN. n° 17.247 : J.O. déb. ch. dép. 10 sept. 1955
REP. MIN. à Dorey : J.O. déb. ch. dép. 19 avr. 1956 p. 1363
REP. MIN. à Thellier : J.O. déb. Cons. rép. 30 mai 1956 p. 894
REP. MIN. à Marie : J.O. déb. ch. dép. 20 juin 1956 p. 2767

REP. MIN à Pebellier : J.O. déb. ch. dép. 4 sept. 1956 p. 3894
REP. MIN. à Larne · J.O. déb. ch. dép. 14 mars 1957 p. 1575
REP. MIN. à Dupont : J.O. déb. Ass. nat. 3 fév. 1960 p. 160
REP. MIN. à Blin : J.O. déb. Ass. nat. 3 fév. 1960 p. 140
REP. MIN. à Mondon : J.O. déb. Ass. nat. 7 juil. 1961 n° 10.627 p. 1562
REP. MIN. à Lathère : J.O. déb. Ass. nat. 13 jan. 1962 p. 57
REP. MIN. à Fanton : J.O. déb. Ass. nat. 9 mai 1962 p. 1011
REP. MIN. n° 593 : J.O. déb. Ass. nat. 17 mai 1962 p. 1055
REP. MIN. à Vivien : J.O. déb. Ass. nat. 12 juil. 1963 p. 4117 n° 2752
REP. MIN. n° 5173 : J.O. déb. Ass. nat. 11 jan. 1964 p. 672
REP. MIN. : J.O. déb. Ass. nat. 23 jan. 1965
REP. MIN. : J.O. déb. Ass. nat. 6 mars 1965
REP. MIN. : J.O. déb. Ass. nat. 6 nov. 1965 p. 4416
REP. MIN. à Bizet : J.O. déb. Ass. nat. 24 sept. 1966 p. 3030 n° 20.314
REP. MIN. à Valentin : J.O. déb. Ass. nat. 25 fév. 1967 p. 340 n° 22.623
REP. MIN. à Mariotte : J.O. déb. Ass. nat. 11 mars 1967 n° 8807 p. 274
REP. MIN. à Coustè : J.O. déb. Ass. nat. 18 avr. 1968 p. 7467
REP. MIN. n° 3253 : J.O. déb. Ass. nat. 22 fév. 1969 p. 437
REP. MIN. à Perrin : J.O. déb. Ass. nat. 24 juil. 1969 p. 4486
REP. MIN. à Charret : J.O. déb. Ass. nat. 17 déc. 1969 p. 5002
REP. MIN. à Brugnon : J.O. déb. Ass. nat. 14 fév. 1970 p. 369
REP. MIN. n° 117.615 : J.O. déb. Ass. nat. 1 juil. 1971 p. 3603
REP. MIN. à Blanc : J.O. déb. Sénat 23 juil. 1971 p. 1602
REP. MIN. à Arnaud : Rev. soc. 1972.551
REP. MIN. à Lebas : J.O. déb. Ass. nat. 4 mars 1972 p. 501 n° 22.126
REP. MIN. : J.O. 16 fév. 1974; Quest. Séc. soc. n° 9 mars 1974 p. 40
REP. MIN. à Plantier : J.O. 28 juin 1974 : Quest. Séc. soc. 1974 p. 164
REP. MIN. à Liot : J.O. déb. Sénat 3 sept. 1974 p. 1104 n° 14.508
REP. MIN. : J.O. déb. Ass. nat. 18 jan. 1975; Bull. inf. soc. 1975 p. 45 n° 24
REP. MIN. à Chaumont : J.O. déb. Ass. nat. 15 fév. 1975 p. 544
REP. MIN. n° 20.736 : J.O. déb. Ass. nat. 6 sept. 1975 p. 5978
REP. MIN. n° 16.634 : J.O. déb. Sénat 31 oct. 1975 p. 3140

E R R A T A

- p. 25 n° 7 : lire " quel que fût " et non " quelque fût ".
- p. 90 n° 148 : lire "... article 49 al. 6 de la Loi de 1966 ".
- p. 108 note n° 2 : lire " DELMAS-MARSALET et non " DELAMS-MARSALET ".
- p. 127 note n° 4 : lire "CHAUVEAU" et non "CHAVEAU".
- p. 133 n° 237 : lire "... ne semblait prévisible " et non "... ne semblait guère prévisible ".
- p. 134 n° 238 : - 1° : lire "... à l'arrêt Mincel-Prunet, ni de celui..." et non "... à l' arrêt Mincel-Prunet, ni à celui...".
  - 2° : lire " quelle que soit " et non " quelque soit ".
- p. 218 n° 409 : lire "... n'hésitent pas à faire produire à la présomption..." et non "... n'hésitent pas à faire à la présomption...".
- p. 245 note n° 6 : lire " GROSLIERE " et non " GROLIERE "
- p. 310 n° 595 : lire "... la fréquence de son utilisation " et non "... la fréquence de sa mise en application ".
- p. 320 note n° 1 : lire "... n° 47 : sauf la création... " et non '... n° 47. La création...".